أصول المحاسبة الحكومية

مع دراسة خاصة لدولة الكويت

أصول المحاسبة الحكومية
مع
دراسة خاصة لدولة الكويت

الدكتور أحمد هاني بحيري حماد
أستاذ مساعد
كلية الدراسات التجارية
الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب
الكويت

الدكتورة حصة محمد أحمد البحر
العميدة المساعدة
كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية
جامعة الكويت

الطبعة الأولى ١٩٩٠م



منشورات
ذات السلاسل
الكويت

الطبعة الأولى

١٤١٠هـ - ١٩٩٠م

الناشر
ذات السلاسل
للطباعة والنشر والتوزيع
الكويت



الإدارة العامة
مجمع الأوقاف - برج ١٥
شقة ١٥ - الدور السابع

ص.ب: ١٢٠٤١ - الشامية - الكويت تلفون: ٢٤٦٦٢٥٥/ ٢٤٦٦٢٦٦/ ٢٤٦٦٢٦٦



مقدّمة

تعتبر المحاسبة الحكومية أداة من أهم أدوات الإدارة العامة. وكفاءة نظام المعلومات المحاسبي وقدرته على توفير المعلومات الملائمة هي العامل الحاسم والمحدد لقدرة الجهاز الحكومي على إدارة الموارد الاقتصادية للدولة وإنجاز المهام والبرامج الموكلة له بكفاءة وفاعلية، كما أنه الإطار الذي يتم من خلاله حماية المال العام ورقابته والمساءلة عنه. وتزيد أهمية المحاسبة الحكومية كلما زاد الإنفاق الحكومي وزادت الخدمات والبرامج التي تديرها الدولة.

ولقد أدركت الدول المتقدمة دور البيانات والمعلومات المحاسبية في إدارة الشئون المالية والاقتصادية للدولة، فكرست جهودها لتطوير مفاهيم المحاسبة الحكومية وتعظيم دورها بتكييف المفاهيم والأساليب المحاسبية المطبقة في مجال الأعمال التجارية للتطبيق في الوحدات الإدارية الحكومية، ونجحت في ذلك إلى حد بعيد وأصبحت أدوات المحاسبة الإدارية والتكاليف مسخرة لخدمة أهداف التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي.

ورغم أن الأسس والمبادىء العلمية للمحاسبة الحكومية متشابهة في مختلف الدول، إلا أن النظام المحاسبي الحكومي في كل دولة له خصوصيته التي تعكس النظام الاقتصادي والإداري للدولة وأنواع الموازنات المستخدمة ووظائف النظام المحاسبي واحتياجات الإدارة العامة من المعلومات ومدى تطور نظم المعلومات بصفة عامة وتوافر الكوادر والعمالة المدربة، إلى غير ذلك من خصوصيات الدولة.

وتهتم حكومة الكويت الرشيدة بنظام المحاسبة الحكومية وبالموازنات العامة اهتماماً كبيراً يتناسب مع حجم الخدمات التي تقدمها الدولة، حيث تدير الحكومة

في الكويت جميع المرافق وخدمات البنية الأساسية، بالإضافة إلى ممارسة العديد من الأنشطة الاقتصادية الاستراتيجية أو الضرورية.

ولقد أدى ذلك الاهتمام إلى التطور السريع في عناصر النظام المحاسبي الحكومي والنظم المرتبطة به كنظام الموازنات العامة، وتبلور ذلك في تطبيق موازنات البرامج والأداء وتطوير دليل الحسابات والتشغيل الالكتروني للبيانات.

ولقد دعانا إلى تأليف هذا الكتاب إحساسنا بافتقار المكتبة العربية الكويتية إلى مرجع في المحاسبة الحكومية يغطي التطورات الحديثة في مجال التخصص العلمي والمهني للمحاسبة الحكومية من جانب ويساير التطور الذي طرأ على النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت من جانب آخر.

ويقدم هذا الكتاب عرضاً متكاملاً للمبادىء العلمية للموازنات العامة وأنواعها إلى جانب مبادىء وأساليب المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مجال الموازنة العامة لدولة الكويت ونظام المحاسبة الحكومي الكويتي. وذلك مع مراعاة المعالجة المتوازنة الناتجة عن المواءمة الدقيقة بين الجوانب النظرية والجوانب التطبيقية.

ولقد راعينا أن يخدم المؤلف فئات متعددة من المهتمين بالموازنات والمحاسبة الحكومية وأنماطاً مختلفة من المقررات الجامعية في مجال المحاسبة كما يقدم معلومات مفيدة للمتخصصين في الإدارة العامة.

وكذلك فقد جاء الاهتمام بالجوانب التطبيقية في الكويت ملبياً لاحتياجات المعاهد والكليات التطبيقية، والعاملين في وحدات الجهاز المالي والإداري للدولة، وقد تم عرض المعالجة المحاسبية للعمليات المالية الحكومية بترتيب الدليل النمطي للحسابات بطريقة مرجعية خدمة لهذه الفئة من المستخدمين، لكي يسهل عليهم الرجوع إلى أي مفردة منها عند الحاجة. كما أن ذلك يجعل من الكتاب وسيلة ملائمة لخدمة البرامج التدريبية في مجال المحاسبة الحكومية.

ويتوجه المؤلفان بالشكر العميق لكل من ساهم في اعداد هذا الكتاب، وعلى وجه الخصوص المسئولين عن البحوث والتدريب بجامعة الكويت لتشجيهم ورعايتهم لحركة التأليف والنشر. ولا يفوتنا تقديم خالص الشكر للزملاء بقسمى المحاسبة بجامعة الكويت وبالهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب على ملاحظاتهم القيمة وخاصة الزميل الأستاذ بهجت عبدالغفار لجهده الصادق وتشجيعه المستمر لاتمام هذا الكتاب.

وإننا لنأمل أن يكون هذا الكتاب إضافة إلى المكتبة العربية وأن يحوز رضا المهتمين بهذا المجال.

والله ولي التوفيق،،

المؤلفان

طبع هـذا الكتـاب بـدعم من لجنـة البحـوث والتـدريب بكليـة التجـارة
والاقتصاد والعلوم السياسية ـ جامعة الكويت.

الباب الأول

الإطار الفكريّ للمحاسبة الحكوميّة

مقدمـــة

تستمد المحاسبة الحكومية أساسها الفكري من المبادىء المحاسبيـة العامـة، كما أنها تتميز بخصائص وسمات تجعلها فرعاً متميزاً ومستقـلاً عن فروع المحـاسبة الأخـرى، وذلك نتيجـة لاختلاف أهـداف وطبيعة وأسـاليب الإدارة في الأجهـزة الحكومية عن نظيرتها في مشروعات الأعمال الخاصة.

ولذلك فقد كان من الضروري أن نعرض لطبيعـة أنشطة الجهـاز الحكومي كمقدمة لعرض الإطار الفكري والمبادىء العلميـة للمحاسبـة الحكوميـة. ومن ثم فقد تم تناول الإطار الفكري في هذا الباب في فصلين:

الفصل الأول: أهداف وطبيعة الجهاز الحكومي.
الفصل الثاني: المفاهيم الأساسية للمحاسبة الحكومية

الفصل الأول

أهداف وطبيعة الجهاز الحكومي

يقصد بالجهاز الحكومي من وجهة نظر المحاسبة الحكومية كافة الوحدات التي تمارس السلطات التشريعية أو القضائية أو التنفيذية للدولة في المجالات الإدارية أو المالية أو الاقتصادية. ومن ثم فإن الجهاز الحكومي بهذا المفهوم هو الوحدات التي تمارس وظائف الدولة بغض النظر عن التصنيف السياسي أو القانوني أو الوظيفي أو الإداري لها.

ويهدف الجهاز الحكومي بصفة عامة إلى حفظ كيان الدولة وتأمين سلامتها وتحقيق أقصى درجات الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين. ورغم اختلاف الدور الذي يلعبه الجهاز الحكومي والأساليب التي يستخدمها في تحقيق ذلك من دولة لأخرى تبعاً للنظام السياسي والاقتصادي إلا أن هناك حداً أدنى من الوظائف التي يقوم بها في الدول على اختلاف نظمها السياسية والاقتصادية.

ومن الوظائف الأساسية التي تمارسها الحكومات في مختلف الدول وظائف الدفاع والأمن الداخلي والقضاء والصحة العامة وحماية البيئة والتعليم وتنظيم الشئون النقدية والمالية والاقتصادية للدولة، بينما يوجد من الوظائف ما يمارسه الجهاز الحكومي في بعض الدول دون غيرها مثال ذلك خدمات النقل والمواصلات والبريد والإنتاج الحربي وتوفير السلع الغذائية التموينية الضرورية لأفراد الشعب.

وفي سبيل تدبير الموارد المالية للانفاق على تلك الوظائف تلجأ الحكومات إلى استخدام سلطتها السيادية في فرض الضرائب والزسوم على دخول الأفراد وأرباح

الشركات على السلع والخدمات وغير ذلك، ويصبح تحصيل الضرائب وظيفة هامة من وظائف الجهاز الحكومي.

كما تلجأ الدول إلى استغلال الموارد الطبيعية سواء بنفسها أو بالمشاركة مع الغير، وفي كثير من الدول تمثل هذه الموارد المصدر الرئيسي لإيرادات الدولة كإيرادات النفط في الكويت مثلاً.

وتستخدم الدول المختلفة كلاً من الانفاق العام والموارد العامة في تشكيل هيكلها الاقتصادي والاجتماعي حسب فلسفة النظام السياسي والاقتصادي للدولة التي تتراوح بين الرأسمالية والاقتصاديات الحرة وبين الاشتراكية والاقتصاديات الموجهة. وبصفة عامة تؤثر هذه السياسات على توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع، وتحدد درجة التدخل الحكومي في النشاطات الاقتصادية.

ففي جانب الانفاق تؤثر سياسات الدولة في تحديد نوع السلع والخدمات التي تقدمها وكمياتها وكيفية تسعيرها، حيث يمكن أن تقدم بلا مقابل أو بمقابل رمزي أو بسعر مدعوم جزئياً من جانب الدولة، كما تحدد من يقوم بأداء هذه الخدمات حيث يمكن أن ينتجها الجهاز الحكومي أو تترك للقطاع الخاص على أن تسانده وتدعمه الدولة.

كما يمكن استخدام الانفاق الحكومي كسياسة اقتصادية تضخمية أو انكماشية أو سياسة اجتماعية لتوزيع ثروات الدولة على الأفراد كنظام الاستملاكات بأن تشتري الدولة ممتلكات الأفراد بقيمة تفوق قيمتها الحقيقية.

وفي جانب الموارد تلعب السياسات الضريبية دوراً هاماً في توزيع الدخل والثروة وتحقيق العدالة الاجتماعية والأهداف الاقتصادية كتشجيع بعض أوجه النشاط الاقتصادي أو غير ذلك.

ولما كانت الموازنة العامة للدولة تمثل توزيعاً للانفاق الحكومي على أوجه النشاط المختلفة ومصادر تمويله فإنها تعكس السياسات الاقتصادية والاجتماعية والنقدية التي تبنتها الدولة لتحقيق أهدافها خلال سنة قادمة.

ويتضح مما سبق أن الدولة في سبيل تحقيق أهدافها تلجأ إما إلى التدخل المباشر في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي أو إلى توجيهه باستخدام السياسات الملائمة:

١ ــ التدخل المباشر وذلك عن طريق:

أ ــ إنتاج السلع الضرورية الأساسية أو السلع الاستراتيجية لأفراد المجتمع أو مؤسساته بأسعار معقولة.

ب ــ تقديم الخدمات العامة للأفراد والمؤسسات مجاناً أو بأسعار رمزية.

جـ ــ المضاربة في الأسواق كدخول الدولة كمشترية أو بائعة للتحكم في عوامل الطلب والعرض على السلع والخدمات.

٢ ــ التوجيه وذلك عن طريق:

أ ــ فرض الضرائب وتحصيل الرسوم وذلك بطريقة تمكن من تحقيق العدالة وإعادة توزيع الدخل والثروة وتوفير أسس النمو الاقتصادي.

ب ــ تقديم الدعم والإعانات للأفراد والمؤسسات سواء كانوا منتجين أو مستهلكين لتوفير السلع الضرورية وزيادة القدرة الشرائية للبسطاء من أفراد المجتمع.

جـ ــ السياسات المالية والنقدية التي تهدف إلى توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي نحو تحقيق نمو متوازن وعادل بين أفراد المجتمع، وتوجيه الموارد الاقتصادية إلى أفضل استخدام لها.

أنواع وحدات الجهاز الحكومي:

يتكون الجهاز الحكومي من مجموعات من الوحدات الإدارية والاقتصادية تنتظم في هيكل تنظيمي وإداري يتلاءم مع طبيعة المهام والمسئوليات التي تتحملها هذه الوحدات والدور الذي تلعبه في تحقيق الأهداف العامة للدولة.

وتنقسم وحدات الجهاز الحكومي للدولة بصفة عامة إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

أ ــ الوحدات الاقتصادية الحكومية
ب ــ الوحدات الإدارية الحكومية

الوحدات الاقتصادية الحكومية:

تشمل الوحدات الاقتصادية الحكومية المؤسسات التي تملكها الدول كلياً أو جزئياً وتمارس النشاط الاقتصادي المتمثل في إنتاج السلع وتقديم الخدمات. وتمثل هذه الوحدات ما يسمى بقطاع الأعمال الحكومي «القطاع العام» الذي يعتبر أداة الدولة في التدخل المباشر في مجالات النشاط الاقتصادي بالقدر الذي يتلاءم مع النظام الاقتصادي وأهداف الحكومة من إنشاء هذا القطاع.

وتقوم تلك الوحدات بأنشطة عديدة من أهمها الصناعات الاستخراجية، وصناعات الأمن الغذائي، وصناعات السلع والخدمات الضرورية والأساسية مثل النقل الداخلي والخارجي، وأعمال الائتمان والبنوك... الخ.

وتتفق طبيعة النشاط الذي تقوم به تلك الوحدات مع نشاط الوحدات الاقتصادية الخاصة (القطاع الخاص) في المجالات التالية:

١ ــ تتمتع هذه الوحدات سواء كانت هيئات أو مؤسسات عامة بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة.

٢ ــ تعمل هذه الوحدات طبقاً للأسس الاقتصادية والأعراف التجارية، وبصفة خاصة:

أ ــ ضرورة توافر الجدوى الاقتصادية والاجتماعية لاستمرار تلك الوحدات في أداء عملها.

ب ــ تطبيق النظم الإدارية السليمة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

جـ ـ العمل على تحقيق فائض أو ربح يعتبر مصدراً من مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة، وإذا حدث عجز فيجب أن تكون هناك عوامل جوهرية تبرر ذلك.

٣ ـ تطبيق نظم المحاسبة التجارية، ويتجلى ذلك في:

أ ـ استخدام نفس المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها في الوحدات الاقتصادية. فالوحدات الاقتصادية الحكومية لها رأسمال وينبغي المحافظة عليه، كذلك تتبنى نفس مفهوم الإيرادات والمصروفات ومفهوم المقابلة بينهما على أساس أن المصروفات تتعلق بالإيرادات مما يعكس علاقة السببية بينهما.

ب ـ قياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وفقاً لأساس الاستحقاق، والتفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، وتكوين المخصصات والاحتياطيات.

جـ ـ عرض المركز المالي وذلك بإعداد قائمة المركز المالي التي تتضمن أصول والتزامات الوحدة في تاريخ معين.

د ـ إعداد الموازنة التخطيطية باستخدام نفس المفاهيم والمبادىء والقواعد والأساليب التي تعد على أساسها الموازنة التخطيطية في الوحدات الاقتصادية بصفة عامة.

هـ ـ استخدام مبادىء وأساليب محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة وحدة النشاط والرقابة على عناصر التكاليف.

و ـ الاعتماد على نظام فعال للمعلومات المحاسبية لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات ورسم السياسات.

ومع وجود هذا التشابه بين الوحدات الاقتصادية الحكومية وبين الوحدات الاقتصادية الخاصة إلا أن الوحدات الاقتصادية الحكومية تظل تنفرد بخصائص مميزة لها نوردها فيما يلي:

١ ـ الوحدات الاقتصادية الحكومية تكون مملوكة للدولة بالكامل أو بالمشاركة مع القطاع الخاص بنسبة من رأس المال تكفي للسيطرة على تلك الوحدات وتوجيه سياساتها.

٢ ـ يأتي هدف تحقيق الربح في الوحدات الاقتصادية الحكومية في المرتبة التالية بعد تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة.

٣ ـ تتحمل الوحدات الاقتصادية الحكومية الأعباء الاجتماعية والاقتصادية الناتجة عن السياسات التي تتبناها الدولة مثل استيعاب العمالة للمساهمة في حل مشكلة البطالة والمساهمة في الأنشطة والبرامج الاجتماعية والبيئية.

٤ ـ تتبنى الوحدات الاقتصادية الحكومية سياسات سعرية لا تعتمد فقط على التكاليف وهامش الربح المستهدف بل تراعي العوامل الاجتماعية والاقتصادية الأخرى كالقوة الشرائية وقدرات المستهلكين، ومدى أهمية السلعة أو الخدمة لأفراد المجتمع ككونها كمالية ترفيهية أو أساسية ضرورية.

٥ ـ انخفاض كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية في بعض تلك الوحدات نتيجة لارتباطها بالإدارة الحكومية وأجهزة الرقابة العامة، وهو ما يحد في كثير من الأحيان من حرية إدارتها في تطوير نظم العمل وتبني نظم الحوافز الملائمة.

الوحدات الإدارية الحكومية:

يقصد بالوحدات الإدارية الحكومية أو ما يطلق عليه «قطاع الخدمات» تلك الوحدات التي تقوم بأداء الوظائف السيادية للدولة كالدفاع والأمن والقضاء والصحة والتعليم... إلخ وكذلك الوحدات التي تقوم على توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي للدولة وتسهم في إقامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة السدود والموانىء والمطارات، وتعبيد الطرق والجسور، وتوفير الطاقة الكهربائية.. الخ.

وللوحدات الإدارية طبيعة وخصائص تميزها عن الوحدات الاقتصادية الحكومية. وفيما يلي عرض لأهم تلك الخصائص:

١ ـ لا تتمتع الوحدات الإدارية سواء كانت وزارات أو هيئات عامة بالشخصية الاعتبارية المستقلة، فكل وحدة إدارية تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى. فالواقع أنه ليس لكل وحدة إدارية كيان ذاتي مستقل من حيث مصادر التمويل والالتزامات التي تترتب على أدائها لنشاطها وإنما تمثل تلك الوحدات في مجموعها وحدة واحدة هي الجهاز الإداري للدولة وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة.

٢ ـ تكون الوحدات الإدارية مملوكة للدوله بالكامل وهو ما يطلق عليه الملكية الشعبية أو العامة فلا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها.

٣ ـ ليس للوحدة الإدارية رأسمال بالمفهوم التجاري المعروف وإنما تخصص الدولة لها سنوياً الأموال اللازمة للانفاق على أنشطتها في الأغراض المحددة لها. لذلك فإن مشكلة قياس رأس المال والمحافظة عليه غير واردة في تلك الوحدات.

٤ ـ لا تهدف الوحدات الإدارية إلى تحقيق الربح وإنما الهدف الأساسي هو تحقيق الأهداف المحددة لكل منها في ضوء تحقيق الأهداف العامة للدولة.

٥ ـ مفهوم الايرادات في تلك الوحدات يختلف عن المفهوم المحاسبي المتعارف عليه للإيرادات. وتتمثل إيرادات تلك الوحدات في الموارد التي تحصل عليها الوحدة بموجب القانون. وتتمتع الايرادات في تلك الوحدات بالخصائص الآتية:

أ ـ مصادر الإيرادات مضمونة ومستمرة بقوة السلطة السيادية للدولة.

ب ـ نوع وحجم الإيرادات محددة بالقوانين السارية والمعمول بها كأنواع الضرائب ونسبها وأوعيتها وأنواع الرسوم والأتاوات والغرامات المقررة.

جـ ـ تلجأ الدولة في كثير من الأحيان إلى تعديل القوانين المتعلقة بالإيرادات بهدف موازنة الميزانية أو تخفيض العجز فيها.

٦ ـ مفهوم المصروفات في تلك الوحدات يختلف عن المفهوم المحاسبي المتعارف عليه للمصروفات. وتتمثل مصروفات تلك الوحدات في استخدامات الموارد أو الأموال المتاحة أو المخصصة لها من قبل الدولة. وتتميز المصروفات في تلك الوحدات بما يلي:

أ ـ تكون المصروفات (الاستخدامات) عادة أقل من الموارد مضافاً إليها الديون المحلية والخارجية مع الأخذ في الاعتبار الفائض المرحل من الأعوام السابقة إن وجد.

ب ـ يتم الانفاق طبقاً للوائح الإدارية والمالية لكل بند من بنود المصروفات مثل القواعد الخاصة بالمشتريات والمناقصات أو المكافآت والأجور الإضافية أو بدل السفر... إلخ.

جـ ـ يجب الالتزام بالاعتمادات المخصصة لكل بند من بنود المصروفات وأي تغيير في ذلك يخضع لإجراءات إدارية وتشريعية مقننة.

٧ ـ لا توجد علاقة سببية بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها. فالمصروفات ليست سبباً مباشراً في خلق الإيرادات كما هو الحال في الوحدات الاقتصادية حيث تتوافر العلاقة السببية بين الإيرادات وهي إنجازات الوحدة وبين المصروفات وهي المجهودات التي تبذل في سبيل تحقيق هذه الإيرادات.

ويمكن تقسيم الوحدات الإدارية إلى نوعين هما:

أ ـ وحدات إدارية إيرادية مثل إدارة الضرائب وإدارة الجمارك وهي الوحدات التي تحقق إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير وتمثل مصدراً من مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة.

ب ـ وحدات إدارية غير إيرادية مثل وزارة الدفاع ووزارة الداخلية ووزارة الخارجية وهي الوحدات التي لا تحقق إيرادات أو تحقق إيرادات أقل من مصروفاتها بكثير. وتعتمد في تغطية مصروفاتها عن طريق الأموال التي تخصصها لها الدولة في الموازنة العامة.

وحتى بالنسبة للوحدات الإدارية التي لها طبيعة خاصة وتمارس نشاطاً خدمياً كالجامعات والمستشفيات والمنشآت السياحية والترفيهية فليست هناك علاقة سببية مباشرة بين مصروفات تلك الوحدات وبين ما تفرضه من رسوم عن الانتفاع بما تقدمه من خدمات.

العوامل المحددة لنوع الوحدة الحكومية:

يتوقف تحديد هوية الوحدة الحكومية ونوعها من حيث كونها وحدة إدارية أم وحدة اقتصادية على عوامل واعتبارات عديدة من أهمها:

١ ــ طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة. فالوحدة تعتبر اقتصادية إذا كانت تمارس النشاط الاقتصادي، وإدارية إذا كانت تمارس النشاط الاداري. والمشكلة التي تثار هنا أنه يصعب أحياناً وضع حد فاصل بين ما يعتبر نشاطاً اقتصادياً وبين ما يعتبر نشاطاً إدارياً، فلا يوجد نشاط إداري أو اقتصادي بطبيعته(١).

٢ ــ النظام السياسي والاقتصادي للدولة والفلسفة والسياسات العامة التي تتبناها. فالكثير من الوحدات التي تعتبر وحدات اقتصادية في دولة رأسمالية قد تعتبر وحدات إدارية في دولة اشتراكية.

٣ ــ درجة تقدم الدولة، فالكثير من الوحدات التي تعتبر وحدات اقتصادية في الدول المتقدمة تعتبر وحدات إدارية في الدول النامية.

٤ ــ رغبة الإدارة الحكومية في اضفاء الصفة الاقتصادية على بعض وحداتها تحقيقاً لأهداف معينة مثل الارتقاء بمستوى أداء تلك الوحدات، وتوفير قدر أكبر من المرونة والاستقلال لتلك الوحدات في أدائها لعملها وتحقيق المتابعة والرقابة الفعالة على أدائها. ومثال ذلك الوحدات التي تقدم خدمات النقل والمواصلات وخدمات الكهرباء والماء والاتصالات حيث يمكن أن يعهد بها إلى وحدات اقتصادية.

٥ ــ رغبة الإدارة الحكومية في إضفاء الصفة الإدارية على بعض وحداتها تحقيقاً لأهداف معينة مثل توفير سلعة أو خدمة مهمة لجمهور المستهلكين، أو تأمين سلعة أو خدمة استراتيجية، وكذلك الرغبة في السيطرة الكاملة والرقابة المباشرة على بعض الوحدات. ومثال ذلك الصناعات الحربية، وخدمات الإعلام والصحافة التي يعهد بها إلى وحدات إدارية.

أنواع الوحدات الحكومية في دولة الكويت:

وفقاً لما جاء في المادة ١٤٨ من الدستور(٢) والباب الثالث من المرسوم بقانون ٣١ لسنة ١٩٧٨ الخاص بقواعد اعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي(٣)، فإنه يمكن تقسيم الجهاز الحكومي لدولة الكويت إلى ثلاثة أنواع من الوحدات:

أ ــ الوزارات والإدارات الحكومية:

وتعتبر الوزارات والإدارات الحكومية وحدات إدارية أصيلة تمارس الحكومة من خلالها وظائفها السيادية، كما تقوم بتوجيه الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية للدولة أي أنها تؤدي خدمات عامة ضرورية بدون مقابل أو بمقابل رمزي دون منافسة من القطاع الخاص.

وتتكون هذه الوحدات من جميع الوزارات والإدارات الحكومية كوزارة الدفاع ووزارة الخارجية ووزارة الداخلية ووزارة العدل ووزارة التربية ووزارة الإسكان ووزارة التخطيط . . . إلخ.

ب ــ الجهات الملحقة بالوزارات والإدارات:

وتعتبر هذه الجهات وحدات إدارية تمارس الحكومة من خلالها وظائفها السيادية كما تقوم بتوجيه الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية للدولة وشأنها في ذلك شأن الوزارات والإدارات، ويتم إلحاق هذه الجهات بالوزارات والإدارات في

مجـال اختصاصهـا، إلا أنها تختلف عن الوزارات والإدارات في أنها تبـاشر نشاطـاً مميزاً مما دفع المشرع إلى منحها بعض المرونة في إدارة شئونها بحيث تتمتع بقدر أكبر من حرية التصرف في الشئون الإدارية كتطبيق لوائح عمل خـاصة بهـا تختلف عن تلك المطبقة في الـوزارات والإدارات وتكوين الاحتيـاطيات والمخصصـات وحق الاقتراض. وبالرغم من هذه الاستثناءات الممنوحة لتلك الجهات إلا أن المشرع لم يمنحهـا الشخصية الاعتبـارية المستقلة ومـا يتضمنه ذلـك من عدم انفصـال ذمتها المالية عن الذمة المالية للوزارات أو الإدارات الملحقة بها. وهذه الجهات هي :

١ ــ مجلس الأمة.
٢ ــ جامعة الكويت.
٣ ــ الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب.
٤ ــ الهيئة العامة للإسكان.
٥ ــ الهيئة العامة للاستثمار.
٦ ــ الهيئة العامة للجنوب والخليج العربي.
٧ ــ بلدية الكويت.
٨ ــ الهيئة العامة لشئون القصر.
٩ ــ الهيئة العامة للمعلومات المدنية.
١٠ ــ مؤسسة تسوية معاملات الأسهم.
١١ ــ الهيئة العامة لشئون الزراعة والثروة السمكية.
١٢ ــ الإدارة العامة للأطفاء.
١٣ ــ الإدارة العامة للمرور.

جـ ــ الإدارات والهيئات والمؤسسات المستقلة :

تعتـبر هذه الإدارات والهيئـات والمؤسسات في الغـالب وحدات اقتصـاديـة تمـارس الحكـومـة من خـلالهـا النشـاط الاقتصـادي حيث تغلب عليهـا الصبغـة التجارية. كما أن هذه الوحدات تتمتع بالاستقلال الكامل عن الوزارات.

ويرجع السبب في قيام الدولة بمثل هذه الأنشطة إما إلى عدم إقبال القطاع الخاص على القيام بها نتيجة لانخفاض العائد الذي تحققه، أو لحاجتها إلى رؤوس أموال ضخمة لا تتوفر للقطاع الخاص، أو لرغبة الدولة في إحكام السيطرة عليها لأهميتها الاستراتيجية.

ونتيجة للطبيعة الخاصة والمتميزة لتلك الوحدات فقد منحها القانون الشخصية الاعتبارية المستقلة وما يتضمنه ذلك من ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للوزارات والإدارات الحكومية. بالاضافة إلى ذلك فقد قرر القانون نظماً ولوائح مالية ومحاسبية خاصة بها تشبه تلك النظم واللوائح المطبقة في الوحدات الاقتصادية الخاصة وهذه الوحدات هي:

١ ـ بنك الكويت المركزي.
٢ ـ الصندوق الكويتي للتنمية الاقتصادية العربية.
٣ ـ بنك التسليف والادخار.
٤ ـ مؤسسة الخطوط الجوية الكويتية.
٥ ـ الإدارة العامة لمنطقة الشعيبة.
٦ ـ وكالة الأنباء الكويتية.
٧ ـ المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.
٨ ـ المؤسسة العامة للموانىء.
٩ ـ معهد الكويت للأبحاث العلمية.
١٠ ـ بيت الزكاة.

الفصل الثاني

المفاهيم الأساسية للمحاسبة الحكومية

تعريف المحاسبة الحكومية:

يمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها عملية قياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة بوحدات الجهاز الإداري الحكومي وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

وتعريف المحاسبة الحكومية على هذا النحو يضعها في إطارها الصحيح الذي أسفرت عنه التطورات الحديثة والتي خرجت بالمحاسبة الحكومية عن مجرد تسجيل وتصنيف للعمليات المالية يركز على الجوانب الإجرائية والتنفيذية لتحصيل وصرف اعتمادات الموازنة إلى جزء رئيسي في البنية الأساسية للنظام المالي والاقتصادي للدولة وأداة من أدوات الإدارة العامة وأكثرها فاعلية في ممارسة وظائف التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

وكذلك فإن التعريف يبرز بشكل أساسي أن المحاسبة الحكومية نتيجة لذلك أصبحت نظاماً متخصصاً للمعلومات المحاسبية «منتجاً وموصلاً للمعلومات» يعالج البيانات المتعلقة بالأنشطة الحكومية ويوفر المعلومات الملائمة لمختلف أصحاب المصالح وعلى رأسهم السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية في الدولة لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم وأدائهم مما يضمن المحافظة على المال العام وإدارة الموارد الاقتصادية للدولة بكفاءة وفاعلية.

ولقد كان لذلك أثره في تطوير طبيعة ومجال وأدوات المحاسبة الحكومية بشكل جوهري يمكن إيجازه فيما يلي:

١ ـ استخدام أساليب حديثة في مجال التخطيط والرقابة على أنشطة الجهاز الإداري للدولة مثل استخدام موازنات البرامج والأداء وموازنات التخطيط والبرمجة والموازنات الصفرية وكذلك قاعدة المراجعة الدورية للبرامج الحكومية Sunset Legislative والتي يستخدمها الكونجرس الأمريكي في تقويم برامج الموازنة الأمريكية.

٢ ـ استخدام أسس ومبادىء تقييم الأداء للأنشطة والبرامج الحكومية وما يرتبط بها من دراسات تتعلق بتحديد واختيار وحدة الأداء وأسلوب التقييم ومعاييره وتحليل التكلفة والعائد من الأنشطة والبرامج الحكومية، وتطوير الأجهزة الرقابية الداخلية والخارجية المكلفة بتقييم الأداء.

٣ ـ الاتجاه إلى تدعيم الدور الذي تلعبه المحاسبة الحكومية في وضع السياسات الاقتصادية والتخطيط الاقتصادي وذلك بتوحيد مفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية وتحديد علاقاتها بنظيرتها في المحاسبة القومية وإرساء قواعد ثابتة للعلاقات بينهما بحيث تتكامل أهداف المحاسبة الحكومية مع المحاسبة القومية على المستوى القومي مستفيدين من التطور الهائل في تكنولوجيا تشغيل البيانات، ولقد أدى ذلك إلى تطوير أهداف المحاسبة الحكومية كما يتضح من العرض التالي.

أهداف المحاسبة الحكومية:

تهدف المحاسبة الحكومية بصفة عامة إلى توفير المعلومات الضرورية واللازمة لطوائف متعددة من المستخدمين، ويمكن من منطق وظيفي في تحديد الأهداف أن ننسب أهداف هؤلاء المستخدمين واستخداماتهم لتلك المعلومات إلى المحاسبة الحكومية. وبمعنى آخر أن نعتبر أهداف المستخدمين هي أهداف

المحاسبة الحكومية وعلى ذلك يمكن بلورة أهداف المحاسبة الحكومية وظيفيا في مجموعات خمس نعرضها فيما يلي :

أولاً : توفير المعلومات اللازمة للمساءلة :

ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك. وعلة المساءلة هو أن الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة هي إما مملوكة للشعب أو جمعت منه مباشرة، ومن حقه أن يعرف مقدار هذه الموارد وكيف يتم انفاقها. وكذلك فإن قوانين خاصة تصدر في مختلف الدول لتنظيم الأمور المالية العامة للدولة كقوانين الضرائب والموازنة العامة وبعض التشريعات المالية الأخرى، وهي تمثل إطاراً للمساءلة عن أعمال الجهاز الإداري للدولة.

ويمكن حصر أهداف المساءلة في ثلاثة أنواع :

١ ــ **المساءلة المالية** : وتهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من :

أ ــ الالتزام بالتشريعات والقوانين واللوائح المالية.
ب ــ انتظام السجلات المالية وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الجهاز الحكومي.
جـ ــ أن الانفاق قد تم في حدود الاعتمادات المقررة.

٢ ــ **المساءلة الإدارية** : وتهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من :

أ ــ أن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة ودون إسراف.
ب ــ أن الوحدة الإدارية تراعي الجوانب الاقتصادية في عملها.

٣ ــ **المساءلة عن الأداء:** وتهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة الخاصة بالوحدة للتأكد من إنجاز الأهداف والأعمال والمهام المنوطة بها وتحقيق النتائج المرجوة منها.

ثانياً : توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة :

تهدف المحاسبة الحكومية إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المخصصة للوحدات الحكومية والمحافظة على هذه الموارد وذلك باستخدام الأدوات والمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي. وعادة ما يطلق على هذا النوع من الرقابة «الرقابة المالية» والتي تتكون أدواتها الرئيسية من :

١ ــ الدليل المحاسبي ويضم دليل الحسابات ودليل الإجراءات المحاسبية.
٢ ــ اللوائح المالية وتحدد الضوابط المختلفة للتصرف في الموارد والإجراءات اللازمة لذلك والسلطات المخولة به.
٣ ــ نظام الضبط الداخلي والذي يمثل أنواع الرقابات الإدارية الأخرى.
٤ ــ نظام المراجعة الداخلية الذي يختص بتقويم كفاية نظم الرقابة وفاعليتها ويحدد أعمال المراجعة الداخلية.

وتمارس الرقابة من خلال النظم والأجهزة الداخلية أو الأجهزة الخارجية مثل أجهزة الرقابة المحاسبية المركزية على مستوى الدولة ـ كديوان المحاسبة.

ويقصد بالرقابة التأكد من الالتزام بالموازنة وبالبرامج والخطط والسياسات الموضوعة بما يحقق أهداف الموازنة بكفاءة وفعالية، وعلى الأخص :

١ ــ ضمان تحصيل الإيرادات المقدرة بالموازنة.
٢ ــ الرقابة على أوجه الإنفاق المختلفة قبل الصرف وبعده.
٣ ــ حماية الأصول المملوكة للدولة والمحافظة عليها.

ثالثاً : توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات :

تهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات. وتعد هذه المعلومات في شكل تقارير دورية أو في شكل تقارير خاصة لأغراض محددة.

والواقع أن متخذي القرارات يعتمدون على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي لترشيد عملية اتخاذ القرارات. والمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي تفيد متخذي القرارات في المجالات التالية :

١ ــ المقارنة بين التكاليف والإيرادات في العام الحالي مع الأعوام السابقة ومع المتوقعة في المستقبل.

٢ ــ تقييم البرامج والأنشطة البديلة واختيار أفضلها.

٣ ــ تحديد حجم الموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة.

٤ ــ تحليل العلاقة بين المدخلات والمخرجات وأثر إحلال المدخلات أو التغيير في البرامج والأنشطة على كفاءة وفعالية الأداء.

٥ ــ تقييم عملية تحصيل الإيرادات واقتراح أساليب وطرق زيادة فعالية عملية التحصيل.

٦ ــ تحديد كيفية ترشيد الانفاق الحكومي مع الإبقاء على نوعية الخدمة الحكومية.

٧ ــ تحديد الموارد الاقتصادية اللازمة لمواجهة التوسع في الخدمات أو تنفيذ البرامج الجديدة أو تحسين أداء الخدمات الحالية.

رابعاً : توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية :

يجب أن يوفر نظام المحاسبة الحكومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية. وتزيد أهمية

هـذا الهدف مـع ازدياد الاتجـاه إلى توطيـد العلاقـة إلى درجة الـدمج بـين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية.

خامساً : توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي :

تؤثر السياسات المالية الحكومية على النشـاط الاقتصادي بصفـة عامـة سواء على الأفراد أو الشركات والمؤسسات المختلفة، ولذلك فإن هنـاك حاجـة مزدوجـة من الحكومة للإعلام عن عملياتها وأنشطتها المالية وللجمهور من أفراد ومؤسسات لهذه المعلومات لتساعدهم في اتخـاذ قرارات رشيـدة في شئونهم المـالية الخـاصة بمـا يخدم اقتصاد الدولة وينعكس على مستوى الإشباع والرفاهية العامة.

فئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية الحكومية :

تتعـدد فئات المستخـدمـين اللذين يهتمـون بمخـرجـات النـظام المحـاسبي الحكومي ويسعون للاستفادة منها في ترشيد أدائهم لأعمالهم سواء في مجال التخطيط أو التنفيذ أو الرقابـة وتقييم الأداء. وبـالرغم من اختـلاف طبيعة المعلومـات التي تحتـاجها كـل فئة من فئـات المستخدمـين إلا أنه بـالإمكان تحـديـد الاحتيـاجـات الأساسية التي تتوقع هذه الفئات من النظام المحاسبي الحكومي توفـيرها في صـورة منـاسبة من حيث المحتـوى والشكـل التـوقيت. ونـوضـح فيـما يـلي أهم الفئـات واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات.

١ ــ الأجهزة الإدارية:

وتشمـل هذه الفئـة المسئولـين في الأجهزة الحكـومية عن وضـع السياسـات واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء للوحدات التابعة لهم والعاملين بها. وتحتاج هـذه الفئة إلى تقـارير دوريـة عامـة وخاصـة تفيدهـا في رسم السيـاسـات واتخـاذ

القرارات وتنبهها فوراً إلى مواطن الضعف والقصور التي تستلزم اتخاذ قرارات تصحيحية وتساعدها في تقييم الأداء للأنشطة والعاملين.

٢ ــ الأجهزة المركزية:

وتشمل هذه الفئة الأجهزة التخطيطية والتنفيذية والرقابية على المستوى القومي مثل وزارة التخطيط واللجان العليا للتخطيط ووضع السياسات، وزارة المالية وديوان الموظفين، المجالس التشريعية وديوان المحاسبة والهيئات القضائية.. الخ. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير دورية عامة وخاصة تفيدها في أغراض التخطيط ووضع الاستراتيجيات والخطط القومية وفي تقييم الأداء والرقابة والمساءلة لوحدات الجهاز الحكومي.

٣ ــ الأجهزة الخارجية:

وتشمل هذه الفئة المؤسسات المالية العالمية، حكومات الدول المانحة للمساعدات والإعانات، والمنظمات العالمية والاقليمية الأخرى. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير خاصة تفيدها في التقييم العام للوضع المالي والاقتصادي للدولة.

٤ ــ المستثمرون:

وتشمل هذه الفئة المستثمرين الحاليين أو المتوقعين في السندات أو القروض الحكومية وتلك المؤسسات التي تعتزم زيادة أو تجديد القروض أو إعادة جدولتها. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في تقييم وضع السيولة والحالة المالية للاطمئنان على استثماراتهم ومدى إمكانية استردادها.

٥ ــ دافعو الضرائب والإيرادات الأخرى:

وتشمل هذه الفئة دافعي الضرائب والرسوم ومقدمي الإعانات أو التبرعات للجهات الحكومية ومن يعتزمون تقديمها. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن

معلومات تفيد في التعرف على كيفية استخدام الأموال التي حصلت عليها تلك الجهات ومدى الكفاءة في استخدامها في المجالات المحددة ولتحقيق الأهداف التي خصصت من أجلها.

٦ ـ الجمهور:

وتشمل هذه الفئة جمهور الشعب بصفة عامة سواء كانوا دافعين للضرائب والرسوم أو متلقين للخدمات الحكومية أو الإعانات والمساعدات الحكومية. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة الحكومية في استخدام الأموال والموارد التي تم تجميعها من أفراد الشعب وثرواته، وأيضاً في التعرف على مدى العدالة في توزيع السلع والخدمات الحكومية على أفراد الشعب.

الاحتياجات الأساسية لفئات المستخدمين:

تتلخص الاحتياجات الأساسية أو المشتركة بين فئات المستخدمين في التعرف على الجوانب الهامة التالية:

١ ـ مدى قدرة الوحدات الحكومية على الاستمرار في تقديم السلع والخدمات من حيث الكم والنوع.

٢ ـ مدى التزام الوحدات الحكومية بالاعتمادات واستخدام الأموال في الأغراض المخصصة لها، وتنفيذها لبرامج الموازنة.

٣ ـ مدى كفاءة وفعالية أداء وحدات الجهاز الحكومي والكشف عن جوانب الإسراف والضياع.

٤ ـ مصادر إيرادات الدولة وتحديد أهميتها النسبية.

٥ ـ التوزيع النسبي للانفاق على الوظائف المختلفة والقطاعات والمناطق الجغرافية.

٦ ــ المؤشرات المحددة لاتجاهات الانفاق والايرادات .

٧ ــ تقييم القدرة على خدمة الديون وخاصة الديون الخارجية .

٨ ــ المعلومات والبيانات اللازمة لاعداد حسابات الدخل القومي .

٩ ــ نتائج متابعة تنفيذ وتقويم الخطط القطاعية والقومية .

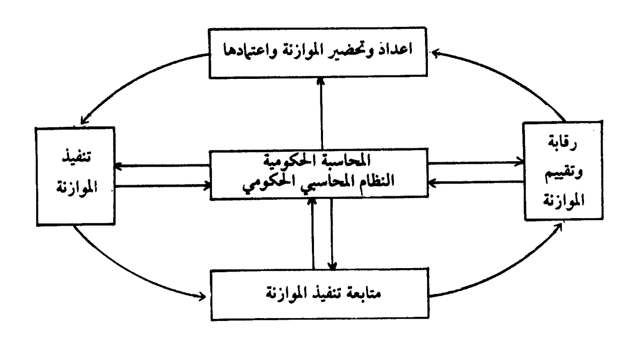
١٠ ــ المؤشرات التي تحدد درجة الوعي بأهمية المال العام والمعلومات اللازمة لتنمية ذلك الوعي ، ببيان تكلفة السلع والخدمات الحكومية وكمية الموارد المستخدمة وكيفية توفيرها وحجم الدعم الحكومي للسلع والخدمات الأساسية وأثر ذلك على العبء الضريبي ، والتنبيه إلى مخاطر الإسراف وسوء استخدام السلع والخدمات الحكومية .

العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة :

تتميز العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة بأنها علاقة تكاملية تعتمد على التداخل والتزامن بينهما. فالموازنة العامة للدولة باعتبارها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقديرات الإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث أن البرامج والأنشطة المتفرعة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام الذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية .

بالإضافة إلى ذلك فإن النظام المحاسبي الحكومي يستخدم نفس المسميات والمصطلحات وأسس التبويب ونظم الترميز المستخدمة في الموازنة العامة للدولة .

والشكل التالي يوضح العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة :



شكل رقم (١) العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة

ويتضح من الشكل السابق أن اعداد وتحضير الموازنة واعتمادها وما يسبق ذلك من عمليات التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات يعتمد على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات الفعلية في السنوات المالية الماضية وعن الفترة المنقضية في السنة الحالية، وما يوفره أيضاً من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج، ومن تقارير مقارنة بين التقديرات والفعليات وتحديد الانحرافات، والملاحظات عن المشاكل والمعوقات والمخالفات.

وفي مجال تنفيذ الموازنات فإن النظام المحاسبي الحكومي يتناول البرامج والأنشطة التي يجري تنفيذها طبقاً لما هو مدرج بالموازنة بالحصر والتسجيل والتبويب والتلخيص والعرض. كما أن تنفيذ الموازنة يعتمد على التقارير التشغيلية والتي قد تكون يومية أو مرتبطة بكل عملية والتي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي.

وفي مجال المتابعة يوفر النظام المحاسبي الحكومي بيانات ومعلومات تفيد في متابعة تنفيذ الموازنة والالتزام بالاعتمادات المدرجة بها، ويتم ذلك عن طريق

التقارير الدورية الشهرية وربع السنوية وكشوف المطابقات والتسويات. ومن ناحية أخرى فإن الموازنة بما تتضمنه من خط وبرامج هي الأساس الذي تعتمد عليه المحاسبة في التحقق من مدى الانجاز واتجاهاته.

وفي مجال الرقابة وتقييم الأداء يوفر النظام المحاسبي الحكومي البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية، والمعلومات الأخرى اللازمة لتقييم كفاءة وفعالية تنفيذ البرامج والأنشطة المدرجة بالموازنة. ويعتبر الحساب الختامي الوثيقة التي تعتمد عليها الأجهزة المركزية والرقابية في الدولة في عمليات الرقابة وتقييم الأداء. وتعتبر الموازنة مصدر المعلومات عن الأنماط والمعايير التي يعتمد عليها في عملية الرقابة وتقييم الأداء.

المبادىء العلمية للمحاسبة الحكومية:

تعتمد المحاسبة الحكومية على الإطار العام لنظرية المحاسبة وتستند إلى العديد من المبادىء والقواعد المحاسبية العامة والمستخدمة في المحاسبة التجارية مثل مبدأ التكلفة التاريخية، والموضوعية، ووحدة القياس النقدي، والاتساق، والافصاح الكامل، وكذلك فإنها تستخدم نفس الأساليب الفنية والنظم مثل نظام القيد المزدوج.

إلا أن المحاسبة الحكومية تختص بمجموعة من المبادىء والقواعد والأساليب الخاصة بها والتي تتلاءم مع طبيعة وأهداف وحدات الجهاز الإداري للدولة، ذلك أن الطبيعة المتميزة للوحدات الإدارية الحكومية كما تعرضنا لها في الفصل السابق قد استلزمت تكييفاً خاصاً لمفهوم الوحدة المحاسبية أثر بشكل جوهري على الإطار الفكري للمحاسبة الحكومية وأصبح أساساً للمبادىء والقواعد العلمية للمحاسبة الحكومية.

لذلك فإننا نجد من الأهمية بمكان استعراض المداخل المختلفة إلى نظرية الوحدة المحاسبية في الفكر المحاسبي حيث أن ذلك سيساعد في التحديد الدقيق للمفاهيم الخاصة بالمحاسبة الحكومية مقارنة بمثيلتها في المحاسبة التجارية.

وتوجد ثلاث نظريات أساسية في تفسير الوحدة المحاسبية كأساس للمحاسبة بصفة عامة، ونعرض هذه النظريات وفقاً للتسلسل التاريخي لظهورها.

١ ـ نظرية أصحاب المشروع:

يرجع ظهور هذه النظرية إلى القرن التاسع عشر حيث نجحت في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وأساس المحاسبة في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص، وتنظر هذه النظرية إلى المشروع من زاوية ملاكه حيث لا تفرق بين شخصية المشروع وشخصية أصحاب المشروع. وترتيباً على ذلك فان السجلات والدفاتر والتقارير والقوائم المالية تعد من وجهة نظر أصحاب المشروع، ويهدف النظام المحاسبي إلى تتبع التغيرات التي تطرأ على حقوق أصحاب المشروع أو ما يعرف بالقيمة الصافية Net Worth بغرض قياس قيمتها في نهاية الفترة المحاسبية. ونعرض مدلول المفاهيم والأسس المحاسبية وفقاً لهذه النظرية فيما يلي:

أ ـ **المعادلة المحاسبية (معادلة الميزانية)**: وتمثل الإطار العام للنظام المحاسبي والعلاقة بين المفاهيم المختلفة ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

صافي القيمة (رأس المال) = الأصول ـ الخصوم

ب ـ **الأصول**: وتمثل الموارد الاقتصادية التي يمتلكها صاحب (أصحاب) المشروع.

جـ ـ **الخصوم**: وتمثل التزامات على صاحب (أصحاب) المشروع تجاه الغير.

د ـ **صافي القيمة**: أو ما يطلق عليه رأس المال، وهي صافي حقوق صاحب (أصحاب) المشروع أي الفرق بين الأصول والخصوم، وتمثل محور اهتمام النظام المحاسبي.

هـ ـ **الايرادات والمصروفات**: تمثل الايرادات الزيادة في حقوق صاحب

(أصحاب) المشروع، كما تمثل المصروفات النقص في حقوق صاحب (أصحاب) المشروع، أي الزيادة أو النقص في القيمة الصافية. وتعتبر التفرقة بين مصادر الايرادات وطبيعة المصروفات غير مهمة فالعبرة بتأثيرها النهائي على صافي القيمة.

و ــ **صافي الربح (الخسارة)**: يمثل صافي الربح (**الخسارة**) الفرق بين القيمة الصافية في فترتين متتاليتين، وعلى سبيل المثال فان:

صافي الربح (**الخسارة**) عن عام ٨٦ = القيمة الصافية في نهاية العام ٨٦ **مطروحاً منها القيمة الصافية في بداية عام ١٩٨٦. وتعرف هذه الطريقة وهي أول طريقة إستخدمت في قياس الربح (الخسارة) بطريقة الميزانية أو بطريقة رأس المال** Stock Method.

وحيث أن هدف المحاسبة هو قياس التغير في حقوق أصحاب المشروع (صافي القيمة) فان تعريف صافي الربح طبقاً لهذه النظرية يتسع ليشمل جميع مصادر الدخل سواء كانت نتيجة للعمليات العادية أو غير العادية أو الرأسمالية الناتجة عن حيازة الأصول وتقلبات الأسعار، أو الأرباح العارضة أو القدرية Wind-Fall Profits.

كما يتضمن مفهوم صافي الربح عوائد عناصر الانتاج جميعها، فهو يتضمن الفائدة (عائد الاستثمار النقدي)، والإيجار (عائد الأصول العينية)، والربح (عائد المخاطرة)، والأجور (عائد المجهود الشخصي لصاحب المشروع)، وتتجمع كل هذه العوائد في القيمة الصافية.

ز ــ **المحافظة على رأس المال**: التفرقة بين الدخل ورأس المال غير واضحة لضآلة أهمية التفرقة من وجهة نظر صاحب المشروع. وقد يترتب على ذلك في كثير من الأحيان إعادة توزيع جزء من رأس المال عند توزيع أرباح غير حقيقية على أصحاب المشروع.

ح ــ **إمكانيات النظام المحاسبي**: يوفر النظام المحاسبي بيانات ومعلومات محدودة وإجمالية تكفي لحساب التغيرات في صافي القيمة حيث أن السجلات والدفاتر والتقارير تعبر عن وجهة نظر أصحاب المشروع فقط.

٢ ــ نظرية الشخصية المعنوية :

تنظر هذه النظرية إلى الوحدة المحاسبية على أنها المشروع كشخصية معنوية منفصلة ومستقلة الكيان عن أصحابه أو ملاكه. وقد ظهرت هذه النظرية في القرن العشرين نتيجة لعجز نظرية أصحاب المشروع عن تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وأسس المحاسبة في ظل المعطيات الجديدة التي أوجدها ظهور شركات الأموال وما تتميز به من انفصال الملكية عن الإدارة وتعقد العمليات الإدارية وكبر حجم المشروعات وتعاظم تأثيرها في الاقتصاد القومي. وتعتبر هذه النظرية أكثر نظريات الوحدة المحاسبية قبولاً في الفكر وفي التطبيق المحاسبي.

ويرى البعض[٤] أن مفاهيم هذه النظرية تعود إلى Pacioli عندما كتب عن محاسبة الأقسام والفروع في عام ١٤٩٤، كما أن أحد الكتاب الأنجليز ويدعى Snailum نصح تلاميذه في كتاباته بمعالجة رأس المال باعتباره أحد الخصوم كالدائنين تماماً[٥]، ومن الكتاب الأمريكيين الذين كان لهم دور في تأصيل هذه النظرية والدفاع عنها Greeley في عام ١٩٢٠[٦]، Paton في عام ١٩٢٢[٧]، Paton & Littelton في عام ١٩٤٠[٨].

ونعرض مدلول المفاهيم والأسس المحاسبية وفقاً لهذه النظرية فيما يلي :

أ ــ **المعادلة المحاسبية (معادلة الميزانية)**: وتمثل الإطار العام للنظام المحاسبي والعلاقة بين المفاهيم المختلفة، ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

الأصول = الخصوم

ب ــ **الأصول** : وتمثل الموارد الاقتصادية التي يملكها المشروع ذاته ـ باعتباره شخصية معنوية مستقلة عن أصحابه ـ أو تلك التي تحت تصرفه.

جـ ــ **الخصوم**: وتمثل الالتزامات التي على المشروع ذاته، أي التزامات على الأصول أو مصادر تمويل أصول المشروع.

د ـ **الايـرادات والمصروفـات**: تمثـل الإيـرادات انجـازات المشروع Achievements في شكل سلع وخدمـات مقدمـة للعملاء، كـما أنها تمثل زيـادة في أصول المشروع، كما تمثـل المصروفات جهـود المشروع Efforts لتحقيق الانجازات في شكـل تكـاليف تقـديم السلع والخـدمـات، كـما أنها تمثـل النقص في أصـول المشروع.

هـ ـ **رأس المال**: وهو حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزاماً على المشروع لأصحابه مثله مثل الدائنين والالتزامات الأخرى الخارجية.

و ـ **صافي الربح (الخسارة)**: يمثل صافي الربح الزيادة الصافية في أصـول المشروع. ويتم قياسه بمقابلة الايرادات بالمصروفات Matching باستخدام طـريقة تحليـل العمليات Transaction or flow Method. وحيث أن هـدف المحاسبـة هـو تقييم أداء الإدارة في استخدام أصول المشروع فان المفهوم المنـطقي لصافي الـربح يتمثل في القيمة المضافة لأصول المشروع نتيجة نشـاطه التشغيـلي العادي، لـذلك فان الأرباح العارضة أو القدرية أو أرباح الحيازة وتقلبات الأسعار أو التي تنتج عن أعمال غير عـادية يجب أن تـظهر منفصلة عن صـافي ربح عمليـات التشغيل، ومن ناحية أخرى فإن صـافي الربـح يعبر عن عـائد المخـاطرة بعـد سداد جميـع عوائـد عوامل الإنتاج الأخرى.

ز ـ **المحافظة عـلى رأس المال**: لا تقـل درجة اهتـمام الدائنـين وأصحاب الحقوق الأخرى بسـلامة المـركز المـالي ورأس المال عن اهتـمام أصحاب المشروع. ومن وجهة نظر المشروع فان مفهوم المحـافظة عـلى رأس المال أقـرب ما يكـون إلى المحافظة على المشروع في شكل طاقة تشغيلية أو قدرة على تقديم نفس المستوى من السلع والخدمات وليس في شكل قيم مالية، وترتيباً على ذلك فان مصـادر الدخـل الأخرى مثل أرباح الحيازة وتقلبـات الأسعار والأربـاح العرضيـة أو القدريـة يجب (من الناحية النظرية) ألا يتضمنها الربح القابل للتوزيع على أصحاب المشروع.

ح ــ **إمكانيات النظام المحاسبي**: يوفر النظام المحاسبي معلومات وبيانات تفصيلية وتحليلية لعمليات المشروع وعناصر الايرادات والمصروفات حتى يمكن تقييم أداء الإدارة ومعاونتها في ممارسة نشاطها. وتعبر السجلات والدفاتر والتقارير عن وجهة نظر المشروع وكيفية استخدام الإدارة للموارد المتاحة.

٣ ــ نظرية الأموال المخصصة:

بالرغم من نجاح نظرية الشخصية المعنوية المستقلة في تفسير مفهوم الوحدة المحاسبية وأسس المحاسبة في المشروعات الاقتصادية وخاصة شركات الأموال، إلا أنها تعرضت لانتقادات عديدة منها:

١ ــ لم تقدم جديداً عن نظرية أصحاب المشروع، فكلاهما ينظر إلى الوحدة المحاسبية ومفاهيم المحاسبة من زاوية الشخصية سواء كانت شخصية حقيقية (أصحاب المشروع) أو شخصية معنوية (المشروع).

٢ ــ عجزت عن تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية والأساس المحاسبي في كثير من الحالات مثل محاسبة الشركات القابضة والتابعة، محاسبة الفروع والأقسام، طبيعة ومفهوم توزيعات الأرباح على المساهمين وهل هي توزيعات للأرباح أم تكاليف، ومعالجة الأرباح التي تنتج عن مصادر أخرى خلاف الأنشطة التشغيلية العادية.

٣ ــ تعجز عن تفسير الأسس المحاسبية للوحدات غير التجارية والتي لا تهدف إلى الربح، وخاصة وحدات الجهاز الإداري الحكومي.

٤ ــ غموض بعض الفروض الأساسية لنظرية الشخصية المعنوية ومشكلة تخصيص التكاليف والإيرادات بين الفترات المحاسبية أو بين الأنشطة المختلفة.

لذلك فقد ظهرت نظرية الأموال المخصصة كمحاولة لإبعاد فكرة التشخيص عن الوحدة المحاسبية، وقدمت مفهوماً أكثر شمولية بتركيزها على أنشطة المشروع والبيانات الإحصائية لإظهار نتائج الأنشطة الاقتصادية. وبالرغم من أن فكرة الأموال المخصصة يمكن ردها إلى علم الاقتصاد، إلا أن Vatter كان له الفضل في تأصيل هذه النظرية وإيضاح إطارها العلمي كأساس للمحاسبة في

المشروعات التجارية في عام ١٩٤٧، عندما رفض الفروض الضمنية للنظرية المحاسبية التقليدية واستخدم نقده لمبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة، باعتبار أن تعبير Fund يمثل مجموعة من الخدمات المتاحة (أصول) تم الحصول عليها وتجميعها معاً لأغراض محددة سواء كانت مشروعات أعمال أو مشروعات اجتماعية[٩].

ويجب التفرقة بين تعبير Fund الذي يشيع استخدامه في المحاسبة التجارية حيث يقصد به التدفقات النقدية أو الأصول المتداولة أو جزء من الأصول المتداولة أي أنه تعبير يتعلق بالموقف النقدي أو بالسيولة في المشروع، وبين تعبير Fund وفقاً لنظرية الأموال المخصصة باعتباره وحدة محاسبية تمثل محور الارتكاز للعمليات المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للنتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً. Self-Balancing Set of Accounts.

فالوحدة المحاسبية طبقاً لنظرية الأموال المخصصة تفسر على أنها مجموعة من الأصول أو الموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين، بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله[١٠]. فدائرة اهتمام النظرية هو النشاط المعين، حيث تعد السجلات والدفاتر والتقارير والنتائج المالية من وجهة نظر نشاط معين، من حيث موارده المخصصة والتزاماته، ايراداته ومصروفاته، كما أن المجموعة الدفترية للنشاط تمثل وحدة مالية ومحاسبية مستقلة وحساباتها متوازنة ذاتياً.

ونعرض مدلول المفاهيم والأسس المحاسبية وفقاً لهذه النظرية فيما يلي:

أ ـ **المعادلة المحاسبية (معادلة الميزانية)**: وتمثل الإطار العام للنظام المحاسبي والعلاقة بين المفاهيم المختلفة، ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

الأصول(الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية)	=	الخصوم (القيود المفروضة على استخدام الوحدة لمواردها)

ب ــ **الأصـول**: وتمثـل المـوارد الاقتصـاديـة المخصصـة لـوحـدة النشـاط لاستخدامها في أهداف محددة.

جـ ــ **الخصـوم**: وتمثل قيـوداً على استخـدام الوحـدة لمواردهـا الاقتصاديـة Limitation or Restriction.

د ــ **الايرادات والمصروفات**: وتمثل تدفقات نقديـة Cash-Flows خاصـة بالوحدة المحاسبية. الإيرادات تمثـل التدفقـات النقديـة الداخلة بينـما المصروفات تمثل التدفقات النقدية الخارجة لوحدة محاسبية معينة.

هـ ــ **إمكانيات النظام المحاسبي**: توفير البيانات والمعلومـات التفصيلية عن كـل نشاط من حيث المـوارد المخصصة لـه وكيفية استخـدامهـا في حـدود القيـود والمحددات الخاصة بذلك. ويعتمد النظام المحاسبي عـلى مجموعـة من السجلات والـدفاتـر البيانيـة والاحصائيـة بجانب مجمـوعة الـدفاتـر والسجلات المحـاسبيـة للمساعدة في متابعة استخدام الموارد الاقتصادية في الأغراض المحددة لها.

ويلخص الشكل التالي مقارنة بين أهم عناصر النـظريات السـابق عرضهـا لتفسير الوحدة المحاسبية.

	عناصر النظرية	نظرية أصحاب المشروع	نظرية الشخصية المعنوية	نظرية الأموال المخصصة
١	طبيعة الوحدة المحاسبية	مجموعة من الأشخاص (الملاك) تسعى لتحقيق هدف ذاتي.	المشروع كشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الملاك تسعى للتوفيق بين أصحاب المصالح في الوحدة.	مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين أو تستخدم وفقاً لقيود معينة.
٢	معادلة الميزانية	رأس المال (صافي القيمة)= الأصول - الخصوم أي أن: حقوق أصحاب المشروع = صافي الأصول (القيمة) فهي تعبر عن وجة نظر الملاك (أصحاب المشروع)	الأصول = الخصوم أي الأموال المستثمرة = مصادر الأموال فهي تعبر عن وجهة نظر إدارة المشروع.	الأموال أو الموارد المخصصة للوحدة = القيود المحددة لاستخدام الأموال أو المواد المخصصة. تعبر عن موازنة تخطيطية للوحدة وبرنامج عمل معتمد.
٣	الأصول	موجودات فعلية ملك لأصحاب المشروع (الملاك) وليس ملكاً للمشروع كشخصية معنوية	موجودات فعلية ملك المشروع أو تحت تصرفه تستخدمها الإدارة. تمثل الضمان الوحيد لالتزامات المشروع تجاه أصحابه أو تجاه الغير.	الموارد المعتمدة أو المخصصة للوحدة لتحقيق أهداف محددة. هي ليست موجودات فعلية تملكها الوحدة.
٤	الخصوم	التزامات على أصحاب المشروع (الملاك) تجاه الغير وقد تنصرف الالتزامات إلى أموالهم الخاصة.	التزامات على المشروع ذاته تجاه الغير وتجاه أصحابه. تمثل مصادر الحصول على الأموال المستثمرة.	قيود ومحددات على استخدام الموارد المخصصة تتضمن انفاقها في الأغراض المحددة لها دون تجاوزات. ليست التزامات فعلية.

شكل رقم (٢) مقارنة بين نظريات الوحدة المحاسبية

	عناصر النظرية	نظرية أصحاب المشروع	نظرية الشخصية المعنوية	نظرية الأموال المخصصة
٥	رأس المال والمحافظة عليه	صافي القيمة أي الفرق بين الأصول والخصوم. التفرقة بين الدخل ورأس المال غير واضحة لأنها غير ضرورية من وجهة نظر الملاك فكل شيء هو ملك لهم.	التزام على المشروع لأصحابه (الملاك). التفرقة بين الدخل ورأس المال ضرورية حتى لا يتم تآكل رأس المال بتوزيع جزء من رأس المال ونقص قدرةالمشروع على الوفاء بالتزاماته وتقديم نفس المستوى من السلع والخدمات.	هذا المفهوم لرأس المال والمحافظة عليه غير وارد وإن كان يمكن القول بضرورة المحافظة على قدرة الوحدة الإدارية لتقديم نفس السلع والخدمات وبنفس المستوى إن لم يكن أفضل.
٦	الإيرادات	الزيادة في حقوق أصحاب المشروع أي عناصر موجبة في حساب رأس المال.	الزيادة في أصول المشروع وتعبر عن انجازات المشروع.	تدفقات نقدية داخلة للوحدة. المحصل من الموارد.
٧	المصروفات	النقص في حقوق أصحاب المشروع أي عناصر سالبة في حساب رأس المال .	تكلفة الحصول على الايرادات. المجهودات المبذولة في تحقيق الإيرادات.	تدفقات خارجة من الوحدة. النفقات أو الاستخدامات.
٨	نتائج الأعمال	الربح أو الخسارة وهو التغير في صافي القيمة بين فترتين ماليتين.	الربح هو الزيادة في الأصول ويقاس بالفرق بين الإيرادات والمصروفات وهو مقياس أو مؤشر لكفاءة الإدارة.	مفهوم الربح أو الخسارة غير وارد. الفرق بين الإيرادات والمصروفات يمثل فائض يرحل أو عجز يغطي من المال العام.

تابع شكل رقم (٢) مقارنة بين نظريات الوحدة المحاسبية

	عناصر النظرية	نظرية أصحاب المشروع	نظرية الشخصية المعنوية	نظرية الأموال المخصصة
٩	إمكانيات النظام المحاسبي	يعبر عن وجهة نظر الملاك ومحور اهتمامه قياس التغير في صافي القيمة، ويوفر بيانات ومعلومات محدودة وإجمالية تكفي لذلك.	يعبر عن وجهة نظر الإدارة ومحور اهتمامه تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الأموال، ويوفر بيانات تفصيلية وتحليلية للإيرادات والمصروفات تمكن من تحقيق ذلك.	يعبر عن الأموال المخصصة ومحور اهتمامه متابعة كيفية استخدام الاعتمادات في الأغراض المحددة لها، ويوفر معلومات تفصيلية عن مدى التزام الوحدة بذلك.

تابع شكل رقم (٢) مقارنة بين نظريات الوحدة المحاسبية

ومن العرض السابق لنظريات الوحدة المحاسبية يتبين أن مفاهيم نظرية الأموال المخصصة هي التي تلائم صياغة المفاهيم والتعاريف الأساسية للمحاسبة الحكومية.

مفاهيم المحاسبة الحكومية

أولا: مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية:

تحدد نظرية الأموال المخصصة مفهوم الوحدة المحاسبية في المحاسبة الحكومية، ذلك أن الوحدة الإدارية لا يملكها فرد أو أفراد معينين بل تملكها الدولة أو الشعب، كما أنه يصعب النظر إلى الوحدة الإدارية كشخصية اعتبارية مستقلة تماماً عن شخصية الدولة أو الوحدات الإدارية الأخرى، يضاف إلى ذلك غياب مفهوم رأس المال والمركز المالي، وغياب مفهوم صافي الربح لانعدام غرض تحقيق الربح وعدم وجود علاقة سببية بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها. فالواقع أن الوحدة الإدارية تمارس نشاطاً أو أنشطة معينة وتخصص لها الدولة الموارد اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة.

لذمة مالية مستقلة

وعلى ذلك فأنه يمكن تعريف الوحدة المحاسبية في المحاسبة الحكومية بأنها «مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقاً للوائح والقوانين والنظم التي تحدد استخدام هذه الموارد في الأغراض التي خصصت من أجلها».

ثانياً: مفهوم الأصول والخصوم في المحاسبة الحكومية:

تمثل أصول الوحدة الإدارية الأموال أو الخدمات التي تقرر الدولة تخصيصها للوحدة الإدارية لتأدية نشاط معين. وتخصص هذه الأموال أو الخدمات من ايرادات الدولة المقدر تحصيلها خلال الفترة ولا علاقة لها بإيرادات الوحدة الإدارية ذاتها.

وترتيباً على ذلك فان تفسير نظرية الأموال المخصصة لطبيعة الأصول باعتبارها الموارد الاقتصادية المخصصة لأداء نشاط معين يتمشى وطبيعة أصول

الوحدة الإدارية لغياب مفهوم الملكية لموجودات فعلية لشخصية معينة كما تفسر الأصول وفقاً لنظرية أصحاب المشروع أو نظرية الشخصية المعنوية.

وتمثل خصوم الوحدة الإدارية القيود والمحددات التي فرضتها الدولة على استخدام الوحدة للموارد المخصصة لها حيث تقضي قواعد الموازنة بضرورة الالتزام بالاعتمادات الخاصة ببنود الانفاق المختلفة.

وترتيباً على ذلك فان تفسير نظرية الأموال المخصصة لطبيعة الخصوم باعتبارها الحدود والقيود على استخدام الموارد المخصصة يتمشى مع طبيعة خصوم الوحدة الإدارية لغياب مفهوم الالتزامات المستحقة للغير كما تفسر الخصوم وفقا لنظرية أصحاب المشروع أو نظرية الشخصية المعنوية.

ثالثاً: مفهوم الإيرادات والمصروفات في المحاسبة الحكومية:

يختلف مفهوم الإيرادات والمصروفات في الوحدات الإدارية الحكومية عنها في المنشآت التجارية، ذلك أن ايرادات ومصروفات الوحدة الإدارية تمثل تدفقات نقدية داخلة وخارجة إلى ومن الوحدة الإدارية مع عدم وجود علاقة سببية بين ايرادات الوحدة ومصروفاتها، فإيرادات الوحدة الإدارية تؤول إلى ميزانية الدولة ولا يمكنها الصرف منها مباشرة، ويتم تخصيص اعتمادات في ميزانية الدولة لتمويل مصروفاتها بالكامل بغض النظر عن إيراداتها ودون إجراء أية مقارنة بين ايرادات الوحدة ومصروفاتها. وتتم المقارنة بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولة ويمثل الفرق بين إيرادات الدولة ومصروفاتها عن السنة المالية إما عجزاً يتم تغطيته عن طريق الاقتراض أو من الاحتياطي العام أو فائضاً يؤول إلى الاحتياطي العام للدولة، وذلك بخلاف مفهوم الربح والخسارة في المشروعات التجارية.

لذلك نجد أن مفهوم الإيرادات والمصروفات والعلاقة بينهما في المحاسبة الحكومية يتمشى مع مفاهيم نظرية الأموال المخصصة التي تم على أساسها تفسير مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية.

خامس رابعاً: أسس قياس النتائج :

نظراً للطبيعة الخاصة لأصول وإيـرادات ومصروفات الـوحدة الإدارية، فإن قياس النتائج في الوحـدات الإدارية ليس بغـرض قياس الـربح أو الخسـارة وإنما بغرض متابعة تحصيل موارد الدولة والرقابة على استخدامهـا في الأوجه المخصصـة لها، وبيان العجز أو الفائض في ميزانية الدولة وحسابها الختامي.

وهناك ثلاثة أسس لقيـاس النتائـج تختـلف فيما بينهـا حـول مفهـوم تحقق الإيـرادات والاعتراف بـالمصروفات من حيث متى يعتـبر الإيراد إيـراداً ومتى يعتبر المصروف مصروفاً. ونتعرض لهذه الأسس بالتفصيل فيما يلي:

أ ـ الأساس النقدي (الخزانة):

يعتبر هذا الأساس أن الإيراد يتحقق في تاريخ تحصيله وأن المصروف يعترف به في تاريخ صرفه. أي أن العبرة بفترة (تاريخ) التحصيل أو الصرف سواء كانت الإيرادات أو المصروفات تتعلق بفترات سابقة أو قادمة وسواء كـانت تتعلق بنشاط جارٍ أو بنشاط رأسمالي.

وبتطبيق هذا الأساس في محاسبـة الوحـدات الإدارية فـان الموازنـة تتضمن تقديرات المتحصـلات والمدفـوعات المتـوقعة خـلال الفترة المـالية القـادمة وليست الإيرادات والمصروفات الواجبة أو التي تخص تلك الفترة، كما أن الحساب الختامي للدولة يمثل حركة المتحصلات والمدفوعات خلال الفترة المالية، حيث أن الإيرادات التي لم يتم تحصيلها والاعتمادات التي لم يتم صرفهـا حتى نهاية الفـترة تلغى وتدرج في موازنة الفترة القادمة حتى ولو كانت مستحقة التحصيل أو الصرف خلال السنة المالية.

ويتميـز الأساس النقـدي بالسهـولة والبسـاطة والسرعـة في إعداد التقـارير والقوائم المالية، كما أنه أكثر موضوعيـة وواقعية من أسـاس الاستحقاق، ويتمشى

مع النظرية الاقتصادية ونظرية اتخاذ القرارات، كما يتفق والنظم الضريبية في معظم دول العالم.

إلا أنه يعاب على الأساس النقدي عدم توفيره لبيانات عن جميع العمليات، وصعوبة تتبع العمليات التي يتطلب تنفيذها أكثر من فترة زمنية، وأن المقارنة بين الفترات المحاسبية تكون مضللة والمقابلة بين الإيرادات والمصروفات لكل فترة غير سليمة، كما يترتب عليه ضعف الوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي متمثلة في صعوبة المحافظة على أموال وموارد الدولة وإلى الإسراف في الانفاق لمجرد استنفاد الاعتمادات المخصصة دون حاجة فعلية له.

ب ــ أساس الاستحقاق:

طبقاً لهذا الأساس يتحقق الإيراد في تاريخ أداء الخدمة أو تقديم السلعة للغير سواء حصلت أو لم تحصل خلال الفترة المحاسبية. كما يعترف بالمصروفات التي تكبدها المشروع للحصول على تلك الإيرادات المحققة في تاريخ الحصول على الخدمة أو المنفعة أو السلعة سواء دفعت أو لم تدفع خلال الفترة المحاسبية. أي أن العبرة ليست بتاريخ التحصيل أو الصرف، وإنما العبرة بتاريخ تقديم أو الحصول على السلعة أو الخدمة أو المنفعة. وترتيباً على ذلك يجب إجراء التسويات الجردية لتحديد الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المالية والتفرقة بين الانفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي وحساب إهلاك للأصول وغير ذلك.

ويتميز أساس الاستحقاق بأنه يوفر معلومات وبيانات عن كافة العمليات، وبأنه أكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية مما يحقق القابلية للمقارنة بين فترة وأخرى، ويوفر أساساً لإعداد تقديرات الموازنة، ويحقق الفعالية للوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي بما يمكن من المحافظة على أموال وموارد الدولة والتقليل من فرص الإسراف واستنفاد الاعتمادات دون مبرر.

إلا أنه يعاب على أساس الاستحقاق صعوبة التطبيق والبطء في إعداد القوائم المالية وارتفاع تكلفة التطبيق، وأنه أقل موضوعية وواقعية من الأساس النقدي ويتيح فرصة أكبر للتلاعب أو التأثير على النتائج، كما أن توزيع التكاليف على الفترات المحاسبية يخضع للاعتبارات الشخصية والحكمية، وأخيراً فإنه لا يتمشى مع النظرية الاقتصادية ونظرية اتخاذ القرارات، كما لا يتفق والنظم الضريبية في معظم دول العالم.

جـ ـ الأساس النقدي المعدل (الأساس المختلط):

يعتمد هذا الأساس على تطبيق بعض قواعد أساس الاستحقاق بجانب تطبيق الأساس النقدي. أي أنه يقضي بتطبيق الأساس النقدي بالنسبة لجميع عناصر الإيرادات، بينما يقضي بتطبيق أساس الاستحقاق على بعض المصروفات التي يتم تحديدها في ضوء ظروف معينة وتطبيق الأساس النقدي على باقي المصروفات بصفة عامة. والمثال على ذلك تطبيق أساس الاستحقاق على الأجور والمرتبات أو المشتريات والتوريدات في حالة دخولها المخازن قبل نهاية السنة المالية دون سداد قيمتها بسبب عدم استكمال المستندات أو عدم الانتهاء من الإجراءات. وبعبارة أخرى فان الأساس المختلط يعني تطبيق أساس الاستحقاق في أضيق الحدود.

ولاختيار أساس القياس المناسب ينبغي التعرف على طبيعة نشاط وظروف العمليات الخاصة بالوحدة المحاسبية. فبالنسبة للوحدات الإدارية فان تكاليف وجهود تطبيق أساس الاستحقاق الكامل لا تعادل المنافع التي تعود على الوحدة من تطبيق هذا الأسلوب في القياس حيث أن معظم الوحدات الإدارية لا يوجد بها مخزون أو مصروفات رأسمالية كبيرة، وتتكون معظم بنود الانفاق من نفقات جارية، والمقابلة بين الإيرادات والمصروفات ليس لها معنى محاسبي أو إداري، وبالإضافة إلى ذلك فان فكرة الأموال المخصصة تستوجب استقلال الفترات المالية حيث تتجدد الموارد سنوياً في شكل مخصصات مقدرة واعتمادات لبنود الانفاق.

وترتيباً على ذلك وفي حدود التطبيق الحالي لنظم المحاسبة الحكومية حيث تعتمد أساساً على موازنة البنود والاعتمادات، فان الأساس النقدي المعدل أو الاساس النقدي يمثل أفضل الطرق للتطبيق في الوحدات الإدارية للجهاز الحكومي. على أنه ينبغي الإشارة إلى أن التطور في نظم المحاسبة الحكومية والرغبة في تطبيق المفاهيم الجديدة مثل موازنة البرامج والأداء، ونظم الموازنة والتخطيط والبرمجة، واستخدام مبادىء المحاسبة التجارية وخاصة مبادىء محاسبة التكاليف سوف يحتم بلا شك استخدام أساس الاستحقاق في قياس نتائج البرامج والخطط وتقييم الأداء في الوحدات الإدارية.

خامساً: التقارير البيانية والإحصائية:

تلعب السجلات البيانية والإحصائية دوراً هاماً مكملاً للدفاتر والسجلات النظامية وفقاً لنظرية الأموال المخصصة حيث أن استخدام الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل لا يوفر بيانات كافية للأجهزة الرقابية والإدارية، كما أن طبيعة الأموال المخصصة والاعتمادات تحتاج إلى مجموعة دفترية أخرى بجانب المجموعة الدفترية النظامية فعلى سبيل المثال، تقضي نظرية الأموال المخصصة بعدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية كما ينصرف مفهوم الأصول في ظل هذه النظرية إلى الموارد المخصصة وليس إلى الموجودات الفعلية مما أظهر الحاجة إلى ضرورة وجود سجلات للأصول الثابتة للمحافظة على المال العام، كما تنشأ الحاجة أيضاً إلى سجلات للإرتباطات لمتابعة تنفيذ الموازنة والالتزام ببنود الانفاق المحددة بها.

وترتيباً على ذلك، تهدف السجلات البيانية والتقارير الإحصائية إلى توفير البيانات اللازمة للأجهزة الإدارية والرقابية والتشريعية لمتابعة تنفيذ الموازنة والحكم على مدى كفاءة الأجهزة الإدارية في استخدام الموارد الاقتصادية المخصصة لتحقيق الأغراض المحددة والمساعدة في إعداد تقديرات الموازنة في الفترة المقبلة.

مقارنة بين المحاسبة الحكومية
والمحاسبة التجارية

نتيجة لاختلاف طبيعة وحدات الجهاز الإداري الحكومي عن الوحدات الاقتصادية (مشروعات الأعمال الخاصة) التجارية والصناعية، اختلفت نظرية تفسير الوحدة المحاسبية في كل منهما وبالتالي اختلفت الأسس والمبادىء العلمية والقواعد التي تشكل الإطار العام للمحاسبة في كل منهما. وبالرغم من هذا الاختلاف الواضح نجد أنهما تتفقان في كثير من الأسس والمبادىء والقواعد العامة. ونوضح فيما يلي أهم مجالات التشابه والاختلاف بينهما:

أوجه التشابه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية:

تتفق كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية في المجالات الآتية:

١ ـ تعتمد كل منهما على نظرية أو إطار فكري لتفسير الوحدة المحاسبية في المشروعات التجارية والوحدات الإدارية.

٢ ـ تشتركان في الاعتماد على مجموعة من المفاهيم والمبادىء والقواعد والأساليب الفنية والتي لا تختلف في المحاسبة الحكومية عنها في المحاسبة التجارية ومن أمثلة ذلك التكلفة التاريخية، الاتساق، الموضوعية، الافصاح الكامل، وحدة القياس، القيد المزدوج . . الخ.

٣ ـ تتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية.

٤ ـ يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة مستندية ومجموعة دفترية وإن اختلف الشكل والمسميات، كما أن الدورة المحاسبية متشابهة إلى حد كبير في الاثنتين.

٥ ــ تشابه العمليات المحاسبية (الوظيفة المحاسبية) في النظامين من حصر وتسجيل وتحليل وتبويب وتلخيص البيانات المحاسبية وعرضها في شكل تقارير وقوائم.

٦ ــ اعتماد النظام المحاسبي في كل منهما على دليل محاسبي (نمطي أو غير نمطي) يتضمن مصطلحات ومسميات للحسابات المستخدمة ونظام لترميز تلك الحسابات حتى يسهل اجراء العمليات المحاسبية.

٧ ــ اعتماد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة من الأسس والوسائل المحاسبية والإدارية والتي تشكل الإطار العام لنظام المراقبة الداخلية وان اختلفت التفاصيل.

أوجه الإختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية :

هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية في مجالات عديدة. ومن أهم مجالات الاختلاف ما يلي:

١ ــ تعتمد المحاسبة الحكومية على نظرية الأموال المخصصة باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة التجارية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع (الملاك).

٢ ــ تشكل النظم والتعليمات واللوائح التي تصدرها الحكومة المصدر الرئيسي لمبادىء وأسس وقواعد المحاسبة الحكومية بجانب ما تصدره اللجان والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالمحاسبة الحكومية، بينما تعتبر المجامع العلمية والمهنية وما تصدره من معايير وتوصيات المصدر الرئيسي لصياغة المبادىء والمعايير واجبة التطبيق في المحاسبة التجارية.

٣ ــ التنميط هو السمة الأساسية للمحاسبة الحكومية لذلك تتصف بالجمود وعدم وجود فرصة للاختيار بين عدة أسس أو طرق، بينما تتصف

المحاسبة التجارية بالمرونة إذ تتيح للمحاسب الاختيار بين عدة أسس أو طرق مقبولة وفقاً للظروف وطبقاً لشروط معينة.

٤ ــ تمثل الموازنة العامة للدولة الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث تتطابق المسميات والحسابات وترميزها بين كل منها وهي أداة تنفيذ ومتابعة ولذلك فان هناك تكامل وتزامن بين الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي. بينما في المحاسبة التجارية فان التكامل والتزامن بين الموازنة والنظام المحاسبي قد لا يكون موجوداً حيث تقتصر وظيفة الموازنة في المشروعات التجارية على الاستخدام الداخلي في مجال التخطيط والرقابة.

٥ ــ يوجد اختلاف في تطبيق العديد من المبادىء العلمية والقواعد والأسس نذكر منها:

أ ــ تطبق المحاسبة الحكومية الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل (المختلط) في قياس النتائج بينما تطبق المحاسبة التجارية أساس الاستحقاق.

ب ــ تطبق المحاسبة الحكومية مبدأ عمومية الإيرادات والمصروفات (عدم التخصيص) بينما لا تطبقه المحاسبة التجارية نظراً لاستقلال الوحدات الاقتصادية التي تطبق المحاسبة التجارية.

جـ ــ تطبق المحاسبة الحكومية مبدأ المقابلة بين التدفقات النقدية الداخلة (الموارد) وبين التدفقات النقدية الخارجة (الاستخدامات أو المصروفات) وذلك لتحديد الفائض أو العجز، بينما تطبق المحاسبة التجارية مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لتحديد الربح أو الخسارة.

د ــ لا تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات أو الإيرادات الرأسمالية والجارية فيما يتعلق بقياس النتائج، بينما في المحاسبة التجارية تتم التفرقة بين العناصر الجارية والعناصر الرأسمالية.

هـ ـ لا يتم حساب استهلاكات على الأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية لأن الهدف ليس قياس الربح أو الخسارة أو قياس تكلفة السلع والخدمات أو تكوين أموال بغرض استبدال الأصول الثابتة. بينما في المحاسبة التجارية يتم حساب استهلاكات للأصول الثابتة.

و ـ لا يتم تكوين مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة في المحاسبة الحكومية نظراً لأن الحكومة تستطيع مواجهة تلك الخسائر عند حدوثها، بينما في المحاسبة التجارية يتم تكوين مخصصات وفقاً لقاعدة الحيطة والحذر.

ز ـ لا يتم تكوين احتياطيات بهدف تدعيم المركز المالي للوحدات الإدارية في المحاسبة الحكومية نظراً لأن الدولة مواردها متجددة ومضمونة، بينما في المحاسبة التجارية يتم تكوين الاحتياطيات لتدعيم المركز المالي.

٦ ـ تمثل السجلات البيانية والاحصائية جزءاً هاماً وأصيلا في المجموعة الدفترية للمحاسبة الحكومية، بينما دور تلك السجلات ثانوي أو مساعد في المحاسبة التجارية.

ويوضح الشكل التالي تلخيصاً لأوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية:

	عناصر الاختلاف	المحاسبة الحكومية	المحاسبة التجارية
١	نظرية تفسير الوحدة المحاسبية	نظرية الأموال المخصصة	نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع.
٢	مصدر المبادىء والأسس	النظم والتعليمات والقوانين الحكومية	معايير وتوصيات المجامع العلمية والمهنية.
٣	الالتزام بالمبادىء والأسس والطرق	التنميط هو السمة الأساسية وليس هناك مرونة للخروج عن ذلك.	هناك مرونة في الاختيار بين عدة طرق أو أسس مقبولة.
٤	الموازنة	الركيزة الأساسية للنظام وهناك تكامل وتزامن بينهما	أداة داخلية للتخطيط والرقابة والتكامل والتزامن قد لا يكون موجوداً.
٥	أساس قياس النتائج	الاساس النقدي أو النقدي المعدل	أساس الاستحقاق
٦	مبدأ عمومية الإيرادات والمصروفات	يطبق لعدم استقلال الوحدات.	لا يطبق لاستقلال كل وحدة بذمتها المالية.
٧	مفهوم المقابلة	تتم المقابلة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز.	تتم المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لقياس الربح أو الخسارة.
٨	المصروفات والإيرادات	لا تفرق بين العناصر الجارية والعناصر الرأسمالية عند قياس النتائج.	تفرق بين العناصر الجارية والعناصر الرأسمالية عند قياس النتائج.
٩	الاستهلاكات	لا تحسب استهلاكات على الأصول الثابتة.	تحسب استهلاكات على الأصول الثابتة.
١٠	المخصصات	لا تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة.	تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة وفقاً لقاعدة الحيطة والحذر.
١١	الاحتياطيات	لا تكون احتياطيات لتدعيم المركز المالي	تكون احتياطيات لتدعيم المركز المالي
١٢	السجلات البيانية والاحصائية	دورها أصيل وأساسي ضمن المجموعة الدفترية.	دورها ثانوي ومساعد للمجموعة الدفترية

شكل رقم (٣) أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية

المنظمات المهتمة بالمحاسبة الحكومية :

من الملاحظ أن المبادىء والقواعد الخاصة بالمحاسبة الحكومية لم تلق من التأصيل العلمي والاهتمام الواجب القدر الكافي بالمقارنة بالجهود التي تبذلها الهيئات العلمية والمهنية للغرض ذاته في المحاسبة التجارية . فقد اقتصر ذلك الاهتمام بالمحاسبة الحكومية إلى عهد قريب على بعض الهيئات والجمعيات الخاصة .

وتختلف الهيئات والجمعيات الخاصة المهتمة بالمحاسبة الحكومية من بلد إلى آخر من حيث تنظيمها واستقلاليتها ، وجديتها وفاعليتها ، ومدى اسهامها في تطوير الإطار الفكري والتطبيق العملي للمحاسبة الحكومية .

وفيما يلي نلقي الضوء على بعض المحاولات المتعلقة بنشأة وتطور مبادىء المحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تذخر التجربة الأمريكية بمثل تلك المحاولات ، بالإضافة إلى ذلك نتعرض إلى وضع ونشأة وتطور مبادىء المحاسبة الحكومية في دولة الكويت .

اللجنة القومية لمحاسبة المحليات :

National Committee On Municipal Accounting (NCMA)

قامت هذه اللجنة بالمحاولة الأولى في صياغة مبادىء وقواعد المحاسبة الحكومية وذلك بأن أصدرت في عام ١٩٣٤ تصورها عن الإطار العام الأولي لمبادىء المحاسبة في وحدات الإدارة المحلية والولايات تحت عنوان : [١١]

"Tentative Outline - Principles of Municipal Accountin"

وقد تضمن هذا التصور بعض المبادىء والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق في وحدات الإدارة المحلية والولايات في أمريكا .

اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية:

National Committee On Governmental Accounting (NCGA)

تأسست اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية لتحل محل اللجنة القومية لمحاسبة المحليات. وفي عام ١٩٦٨ أصدرت تقريراً هاماً عن المحاسبة والمراجعة والتقارير المالية الحكومية تحت عنوان: (١٢)

"Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting"

وقد اصطلح على الإشارة إلى هذا التقرير بالأحرف الأولى «GAAFR». وقد تضمن هذا التقرير مجموعة من المبادىء والقواعد المحاسبية التي استخدمت بشكل واسع بعد ذلك كمصدر أساسي لمبادىء وقواعد المحاسبة الحكومية وكأساس للتطوير في المحاولات التي تلت ذلك.

مجلس معايير محاسبة التكاليف:

Cost Accounting Standards Board (CASB)

تأسس هذا المجلس في عام ١٩٧٠ وتحددت مسئولياته بتوصيف وتأصيل المبادىء والقواعد المحاسبية التي يجب على الوحدات الحكومية استخدامها في حساب التكاليف بغرض تسعير بعض أنواع التعاقدات الحكومية(١٣).

وقد أصدر هذا المجلس العديد من المبادىء والقواعد التي تحكم ابرام العقود الحكومية مع شركات الأعمال الخاصة مثل عقود وزارة الدفاع والعقود المتعلقة ببرامج الفضاء وبرنامج حرب النجوم.

مكتب المحاسبة العامة:

General Accounting Office (GAO)

ويعتبر هذا المكتب أحد أجهزة الكونجرس الأمريكي ويكون مسئولاً عن صياغة وإصدار المعايير المحاسبية في وحدات الحكومة الفيدرالية. وفي عام ١٩٧٢

أصدر هذا المكتب بعض مبادىء وقواعد المحاسبة والمراجعة الواجب تطبيقها في الوحدات والبرامج والأنشطة الحكومية تحت عنوان: (١٤)

"Standards for Audit of Governmental Organization, Programs, Activites & Functions"

وقد قام المكتب في عام ١٩٨١ بإعادة صياغة هذه المعايير بحيث أكدت بجانب ضرورة تقرير أن التقارير المالية الحكومية أعدت وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها على ضرورة الافصاح أيضاً عن مدى كفاءة واقتصادية وفاعلية إدارة الأنشطة الحكومية، واكتشاف الغش أو الأعمال غير القانونية وكذلك مدى تحقيق الأهداف المرجوة من البرامج والأنشطة الحكومية(١٥).

مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي:

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

أصدر المجمع في عام ١٩٧٤ دليلاً للمحاسبين والمراجعين يتعلق بمراجعة الوحدات الحكومية المحلية والولايات تحت عنوان: (١٦)

"Audits of State and Local Governmental Units"

وقد أكد المجمع بوضوح أنه «في الأمور التي لم يتم تعديلها بموجب هذا الدليل فان المبادىء والقواعد التي جاءت في «GAAFR» تمثل مبادىء محاسبية متعارف عليها واجبة التطبيق في مراجعة وحدات الحكومة المحلية والوحدات الإدارية بالولايات». ويعتبر ذلك اعترافاً من المجمع بما سبق أن أصدرته اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية السابق الإشارة إليها.

مجلس معايير المحاسبة المالية:

Financial Accounting Standards Board (FASB)

تعرضت مهنة المحاسبة في منتصف السبعينات إلى ضغوط متزايدة وشكلت العديد من اللجان على مستوى الكونجرس وعلى مستوى الحكومة الأمريكية

لتقصي الحقائق والممارسات والتصرفات في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن أشهر تلك اللجان لجنة عضو الكونجرس «Moss» ولجنة عضو الكونجرس «Metcalf». هذا بالإضافة إلى لجنة «Cohen» التي شكلت بواسطة AICPA لمراجعة وظائف ومسئوليات المحاسبين القانونيين وتوضيح الدور الذي يجب أن يقوم به المراجع.

وقد دفعت هذه الضغوط الجمعيات والمعاهد العلمية والمهنية للتحرك بإتجاه إعادة بناء الثقة في المحاسبة والتقارير المحاسبية. وقد كان من نتيجة ذلك في مجال المحاسبة الحكومية أن كلف مجلس معايير المحاسبة المالية أحد الكتاب البارزين في المحاسبة Robert N. Anthony بإعداد دراسة استكشافية عن المحاسبة في المشروعات غير التجارية، وقد انتهى من إعدادها في عام ١٩٧٨ عارضاً فيها أهم الآراء والممارسات المتعلقة بالإطار الفكري للمحاسبة في المشروعات غير التجارية[١٧].

بالإضافة إلى ذلك، تضمن برنامج المجلس لوضع إطار مفاهيمي للمحاسبة إصدار بيان مفاهيم رقم (٤) في عام ١٩٨٠ تحت عنوان[١٨]:

"Objectives of Financial Reporting By Non-business Organizations"

وقد تضمن هذا البيان أهداف التقارير المالية الخارجية للمشروعات غير التجارية ومن بينها الوحدات الحكومية، والخصائص التي تميز تلك الوحدات، والظروف التي تحيط بها وتأثير ذلك على أهداف التقارير المالية بها. بالإضافة إلى ذلك فقد تعرض لمستخدمي التقارير المالية في تلك الوحدات واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات، وخصائص جودة المعلومات المقدمة في تلك التقارير.

المجلس القومي للمحاسبة الحكومية :

National Council On Governmental Accounting (NCGA)

تأسس هذا المجلس ليحل محل اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية . وقد كانت أول انجازاته إصدار المعيار رقم (١) Statement No 1 في عام ١٩٧٩ والذي يمثل مراجعة وإعادة صياغة وتنقيح وتحديث GAAFR بتضمينها الجوانب الهامة في مراجعة الوحدات الحكومية والتقارير المالية تحت عنوان[١٩] :

"Governmental Accounting & Financial Reporting Principles"

وقد وافق مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي على هذا المعيار وقام بتعديل ما سبق أن أصدره من أدلة لتتفق مع ما جاء به من مبادىء وقواعد مما اكسبه قوة ووسع مجال استخدامه في التطبيق العملي .

ويعتبر هذا المعيار «NCGA Statement No 1» من أهم الوثائق المتعلقة بمعايير المحاسبة الحكومية التي صدرت حتى الآن . فقد عرض هذا المعيار إحدى عشر مفهوماً ومبدأ وقاعدة نعددها فقط دون الدخول في التفاصيل كما يلي :

١ ــ أهداف المحاسبة والتقارير الحكومية .
٢ ــ نظم الأموال (الاعتمادات) المخصصة .
٣ ــ أنواع الأموال (الاعتمادات) المخصصة .
٤ ــ عدد الأموال (الاعتمادات) المخصصة .
٥ ــ المحاسبة عن الأصول الثابتة والأصول طويلة الأجل .
٦ ــ تقويم الأصول الثابتة .
٧ ــ إهلاك الأصول الثابتة .
٨ ــ الموازنة والرقابة عليها والتقرير عنها .
٩ ــ تبويب الحسابات .
١٠ ــ توحيد التبويبات والمسميات .
١١ ــ التقارير المالية الدورية والختامية .

مجلس معايير المحاسبة الحكومية:

Governmental Accounting Standards Board (GASB)

تأسس هذا المجلس في عام ١٩٨٤ ليحل محل المجلس القومي للمحاسبة الحكومية (NCGA) ويختص هذا المجلس بوضع وإصدار معايير المحاسبة والتقارير المالية لأنشطة وعمليات الوحدات الحكومية المحلية ووحدات الولايات. وقد اتفق على أن يستمر العمل بما سبق صدوره من مبادىء وقواعد بواسطة كل من المجلس القومي للمحاسبة الحكومية ومجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي حتى يتم تعديلها بواسطة هذا المجمع الجديد.

وفي يوليو عام ١٩٨٤ أصدر المجلس المعيار رقم (١) الذي اعترف فيه بالمعيار رقم (١) الصادر عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية باعتباره المعيار المحاسبي الملزم والرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية[٢٠].

تطور المحاسبة الحكومية في دولة الكويت:

تضمن الدستور الكويتي فرعاً خاصاً للأحكام التي تتعلق بالشئون المالية للدولة وأجهزتها الحكومية وخاصة المتعلقة باختصاصات كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية في هذا المجال[٢١].

كما يتضمن المرسوم بقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨ ولائحته التنفيذية القواعد المتعلقة بإعداد الميزانيات والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي للدولة[٢٢]. بالإضافة إلى ذلك تتضمن القرارات والتعاميم التي تصدرها وزارة المالية وكافة الأجهزة المركزية الأخرى القواعد الواجبة التطبيق في الجهاز الإداري للدولة.

ويتضح من قراءة القرارات والتعاميم أن هناك محاولات جادة للتطوير واللحاق بالتطورات الحديثة في الدول المتقدمة. ففي مجال الموازنات على سبيل المثال هناك تطور مستمر في شكل وطبيعة الميزانية العامة لتطبيق موازنة البرامج في

العديد من الوحدات الحكومية، واستخدام الحاسوب في أعمال الموازنة والحسابات الحكومية.

ويلاحظ أن الأجهزة الحكومية في دولة الكويت هي التي تتحمل وحدها عبء تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الوحدات الحكومية وأن مساهمة الجمعيات العلمية والمهنية تكاد تكون معدومة. فالواقع أن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية باعتبارها ممثلة للجانب المهني وكذلك الكليات والمعاهد العلمية المختصة ممثلة للجانب الأكاديمي لم تقوما بدورهما ومسئولياتهما في هذا المجال وأنهما مطالبتان بالإسهام والمشاركة في عمليات التطوير لمواكبة ما هو حديث.

هـــوامـــش

(١) علي توفيق علي، عباس مهدي الشيرازي، وشعيب عبدالله شعيب، **حسابات الحكومة**، الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب، الكويت، ١٩٨٥، ص٩.

(٢) دستور دولة الكويت، دولة الكويت، ١١ نوفمبر ١٩٦٢.

(٣) المرسوم بقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨، **قواعد إعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي**، دولة الكويت، ١٥ يوليه ١٩٧٨.

(٤) Gilman, Stephen, **Accounting Evolution**, American Institute Publishing Co., New York, 1933, PP. 48-49.

(٥) Snailum, Walter W., **Fifteen Studies in Book Keeping**, Cambridge University Press, 1910, P.24.

(٦) Greeley, Harlod D., **Theory of Accounts**, Ronald Press, New York, 1924.

(٧) Paton, Williams, A., **Accounting Theory**, Ronald Press, New York, 1922.

(٨) Paton Williams, A., and Littleton, A. C., **An Introduction in Corporate Accounting Standards**, A.A.A., 1940.

(٩) Vatter, W.J., "**The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports**" Ghicago, ILL. The University Press, 1947.

(١٠) حسين عامر شرف **مبادىء المحاسبة الحكومية والقومية**، دار النهضة العربية، ١٩٨١، ص١٧.

(١١) The National Committee On Municipal Accounting, **Tentative Outline-Principles of Municipal Accounting, 1934.**

(١٢) The National Committee On Governmental Accounting, **Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting**, 1968.

(١٣) CASB, Cost Accounting Standards Board - Standards, Rules, and Regulations, Superintendent of Documents, U.S. Government Printing Office, Washington, D.C., 1976-1978.

(١٤) The Comptroller General of the United States, **Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities & Functions**, Washington D.C.: U.S. GAO, 1974.

(١٥) The Comptroller General of the United States, **Stanndards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities & Fuctions**, Washington D.C.: U.S. GAO, 1981 Revision.

The American Institute of Certified Public Accounts, **Industry Audit Guide: Audit of State** (١٦)
and Local Governmental Units, 1974, P.9.

Anthony, Robert N., **Financial Accounting in Non-business Organizations: An Exploratory** (١٧)
Study of Conceptual Issues, FASB Research Report, 1978.

FASB, **Objectives of Financial Reporting of Non-business** Organizations, Statement of (١٨)
Financial Accounting Concepts No. 4, Stamford, Conn., 1980.

The National Council On Governmental Accounting, **Governmental Accounting and** (١٩)
Financial Reporting Principles, Statement No. 1, March 1979.

Governmental Accounting Standards Boards, **Authoritative Status of NCGA Pronounce-** (٢٠)
ments and AICPA Industry Guide, Statement No.1 of GASB, Stamford, Conn., 1984.

(٢١) دستور دولة الكويت، الفرع الثاني من الفصل الرابع من الباب الرابع، مرجع سابق.

(٢٢) المرسوم بقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨، مرجع سابق.

أسئلة وتدريبات

أولا : اسئلة مقال :

١ ـ تكلم عن أهداف النشاط الحكومي ووسائل تحقيق تلك الأهداف.

٢ ـ قارن بين الوحدات الاقتصادية الحكومية والوحدات الاقتصادية الخاصة.

٣ ـ فرق بين الوحدات الاقتصادية الحكومية والوحدات الإدارية الحكومية.

٤ ـ تكلم عن الخصائص المميزة للوحدات الاقتصادية الحكومية.

٥ ـ بين الوحدات التي ينقسم إليها الجهاز الحكومي لدولة الكويت.

٦ ـ تعتبر المحاسبة الحكومية فرعاً من فروع علم المحاسبة. تعرض لمفهوم وأهداف المحاسبة الحكومية.

٧ ـ تناول بالشرح المفاهيم الآتية الخاصة بالمحاسبة الحكومية: الإيرادات، المصروفات، الأصول، الخصوم.

٨ ـ تكلم عن نظرية أصحاب المشروع (الملاك).

٩ ـ تكلم عن نظرية الشخصية المعنوية.

١٠ ـ تكلم عن نظرية الأموال المخصصة.

١١ ـ ما هو مدى ملاءمة نظرية الأموال المخصصة للتطبيق في الوحدات الإدارية الحكومية.

١٢ ـ قارن بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

١٣ ـ تكلم عن الأساس المعدل (المختلط) في قياس النتائج.

١٤ ـ ماهي أوجه التشابه بين المحاسبة الحكومية وبين المحاسبة في المشروعات التجارية.

١٥ ـ ما هي أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية وبين المحاسبة في المشروعات التجارية.

١٦ ـ تناول بالشرح العلاقة بين المحاسبة الحكومية (النظام المحاسبي الحكومي) وبين الموازنة العامة للدولة.

ثانياً: ضع دائرة حول رقم الإجابة الصحيحة:

١ ـ من أهم الاختلافات بين الوحدة الإدارية والوحدة الاقتصادية أن:

أ ـ الوحدة الأدارية ليس لها شخصية معنوية مستقلة.

ب ـ الوحدة الإدارية ليس لها رأس مال بالمفهوم التجاري.

جـ ـ الوحدة الإدارية ليس لها إيرادات بالمفهوم التجاري وتعتمد في تمويلها على الدولة.

د ـ جميع الإجابات السابقة صحيحة.

٢ ـ التكييف المحاسبي للوحدة الإدارية يعني أن:

أ ـ الوحدة الإدارية هي المشروع باعتباره شخصية معنوية مستقلة.

ب ـ الوحدة الإدارية مجموعة من القوانين واللوائح والتعليمات الواجب تطبيقها.

جـ ـ الوحدة الإدارية مجموعة من الأشخاص (الملاك) تسعى لتحقيق هدف ذاتي.

د ـ الوحدة الإدارية مجموعة من الأموال أو الموارد المخصصة لأداء نشاط معين.

٣ ـ معادلة الميزانية طبقاً لنظرية الأموال المخصصة تصاغ على النحو التالي:

أ ـ الأصول المستثمرة (الاستخدامات) = مصادر الأموال (الموارد)

ب ـ الأصول = الخصوم.

جـ ـ الموارد المخصصة = القيود المحددة لاستخدام الموارد المخصصة.
د ـ الأصول - الخصوم = رأس المال.

٤ ـ تستخدم المحاسبة الحكومية عادة في إعداد نتائجها:
أ ـ الأساس النقدي.
ب ـ الأساس المختلط.
جـ ـ أساس الاستحقاق.

٥ ـ ملكية الوحدات الاقتصادية الحكومية قد تكون:
أ ـ ملكية عامة بالكامل.
ب ـ ملكية خاصة.
جـ ـ ملكية مشتركة مع القطاع الخاص.
د ـ الإجابة أ، جـ

٦ ـ ملكية الوحدات الإدارية تكون:
أ ـ ملكية خاصة.
ب ـ ملكية عامة بالكامل.
جـ ـ ملكية مشتركة مع القطاع الخاص.
د ـ الاجابة أ، جـ.

٧ ـ طبقاً لنظرية الشخصية المعنوية تعد السجلات والدفاتر والتقارير من وجهة نظر:
أ ـ الدولة لقياس كفاءة الوحدة الإدارية واستمرارها في تحقيق الأهداف المحددة لها.
ب ـ أصحاب المشروع لقياس التغير في صافي القيمة.
جـ ـ الإدارة لقياس كفاءتها في إدارة أموال المشروع.
د ـ المقاولين لقياس مدى التزام الوحدة في الوفاء بحقوقهم.

٨ ــ يتوقف تحديد هوية الوحدة الحكومية من حيث كونها وحدة إدارية أو وحدة اقتصادية على عوامل عديدة منها :

أ ــ طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة .
ب ــ النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي للدولة .
جـ ــ رغبة الإدارة الحكومية العليا .
د ــ جميع العوامل السابقة .

٩ ــ يعتبر بنك الكويت المركزي أحد :
أ ــ الوزارات والإدارات الحكومية .
ب ــ الجهات الملحقة بوزارة المالية .
جـ ــ مؤسسة عامة مستقلة .
د ــ مؤسسة خاصة مستقلة .

ثالثاً : اقرأ العبارات التالية جيداً وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخاطئة :

١ ــ جميع الوحدات الاقتصادية الحكومية مملوكة ملكية كاملة للدولة .

٢ ــ أن غياب الملكية الخاصة بالوحدات الإدارية وضعف الحوافز لدى العاملين بها، وعدم وجود منافسين لها في أداء الخدمة يزيد من فرص سوء التخطيط وعدم الكفاءة .

٣ ــ بصفة عامة تتشابه النظم المحاسبية المطبقة في كل من الوحدات الاقتصادية الحكومية والوحدات الاقتصادية الخاصة .

٤ ــ التدخل المباشر في النشاط الاقتصادي من جانب الحكومات هو الوسيلة الوحيدة لرفع المستوى الاقتصادي والاجتماعي لأفراد الشعب .

٥ ــ قد تكون ملكية الوحدات الإدارية ملكية عامة أو ملكية مشتركة مع القطاع الخاص .

٦ ــ يجب أن تتبنى الوحدات الاقتصادية الحكومية في جميع الأحوال سياسات سعرية تعتمد كلية على العلاقة بين التكاليف والأسعار وهامش الربح .

٧ ــ تستخدم الدولة سياسات الانفاق العام في تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية .

٨ ــ ينقسم رأس المال في الوحدات الإدارية إلى أسهم وسندات ذات قيمة محددة .

٩ ــ تعتبر وزارة الدفاع ووزارة الداخلية وحدات إدارية إيرادية .

١٠ ــ لا تمثل المصروفات الحكومية تكلفة الحصول على الإيراد لعدم توافر العلاقة السببية بين الإيرادات الحكومية ومصروفاتها .

١١ ــ تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية عند قياس النتائج .

١٢ ــ تمثل الإيرادات في الوحدات الإدارية زيادة في أصولها .

١٣ ــ تتطلب المحاسبة الحكومية تكوين الاحتياطيات والمخصصات مثل المحاسبة التجارية .

١٤ ــ تهدف الوحدات الاقتصادية الحكومية إلى تحقيق فائض (ربح) ولكن بعد الوفاء بالتزاماتها الاجتماعية والاقتصادية تجاه تحقيق الأهداف القومية .

١٥ ــ الفرق بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها يعتبر ربحاً يضاف إلى رأسمالها .

١٦ ــ الوحدات الإدارية غير الإيرادية هي الوحدات التي تتساوى ايراداتها مع نفقاتها .

١٧ ــ يعتبر تحليل التكاليف الأساس الوحيد في تحديد أسعار منتجات وخدمات الوحدات الاقتصادية الحكومية .

١٨ ــ طبقاً لنظرية أصحاب المشروع يعتبر رأس المال التزام على المشروع لأصحابه .

١٩ ــ تحتسب الوحدات الإدارية الحكومية استهلاك على أصولها الثابتة .

٢٠ ـ طبقاً لنظرية الأموال المخصصة تعتبر الخصوم التزامات على المشروع لأصحابه وللغير أيضاً.

٢١ ــ ينقسم الجهاز الحكومي لدولة الكويت إلى وزارات وإدارات حكومية عامة، الإدارات والهيئات الملحقة، الهيئات والمؤسسات والإدارات العامة المستقلة.

٢٢ ــ حظيت المحاسبة الحكومية باهتمام الجمعيات والمجامع العلمية والمهنية أكثر مما حظيت به المحاسبة التجارية.

٢٣ ــ طبقاً لنظرية أصحاب المشروع يتم قياس صافي الربح أو صافي الخسارة بالفرق بين رأس المال في نهاية الفترة ورأس المال في بداية الفترة.

٢٤ ــ تهتم نظرية أصحاب المشروع بتوفير بيانات تفصيلية تفيد في تقييم أداء الإدارة ومعاونتها في ممارسة نشاطها.

٢٥ ــ تعتبر نظرية الشخصية المعنوية أكثر ملاءمة للتطبيق في المشروعات الفردية عن نظرية أصحاب المشروع.

٢٦ ــ يطبق الأساس النقدي أو الأساس المختلط في قياس النتائج في الوحدات الإدارية بينما يطبق أساس الاستحقاق في قياس النتائج في الوحدات الاقتصادية الحكومية.

٢٧ ــ لا يوفر الأساس النقدي البيانات الكاملة عن أنشطة الوحدة نظراً لتجاهله لبعض العمليات.

٢٨ ــ يعاب على أساس الاستحقاق صعوبة تطبيقه وارتفاع تكلفته مقارنة مع الأساس النقدي.

٢٩ ــ تستخدم طريقة القيد المزدوج في تسجيل العمليات المالية في الوحدات الإدارية الحكومية.

٣٠ ــ تلعب السجلات والدفاتر البيانية والإحصائية دوراً أكبر وأهم بكثير في المحاسبة التجارية عنها في المحاسبة الحكومية.

الباب الثاني

الإطار الفكري للموازنات العامة

مقدمة :

تطور مفهوم الموازنات العامة وتعددت أنواعها وصارت تشغل مساحة عريضة في الأدب المحاسبي الحكومي . وقد كان هذا التطور في اتجاه زيادة كفاءة نظم الموازنات في تطوير أداء وحدات الجهاز الإداري الحكومي . لذلك كان من الضروري أن نتعرض في هذا الباب للأصول العلمية والعملية للموازنات العامة مواكبين مسيرة التطور التي بدأت بموازنة البنود وانتهت بالموازنة الصفرية .

ونتناول أيضاً في هذا الباب مفهوم الموازنة ومبادئها ومراحل إعدادها واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها بصفة عامة على أن نؤجل تطبيق الموازنات العامة في دولة الكويت إلى الباب التالي :

وينقسم هذا الباب إلى الفصول التالية :

الفصل الأول: مفهوم الموازنة العامة للدولة .

الفصل الثاني: دورة الموازنة العامة للدولة .

الفصل الثالث: تطور الموازنة العامة للدولة .

الفصل الأول

مفهوم الموازنة العامة للدولة

تعتبر الموازنة أداة الحكومة في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما تمثل الركيزة الأساسية لنظام المحاسبة الحكومية. وترتبط الموازنة العامة للدولة ارتباطاً وثيقاً بخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية حيث يتم تقسيم الخطة العامة للتنمية إلى خطط سنوية وتفصيلية يتم ترجمتها في شكل موازنة سنوية تمثل برنامج العمل للقطاعات المختلفة وتحدد مسئولياتها عن تنفيذ خطة التنمية.

ويطلق على الموازنة العامة أحياناً اسم «الميزانية العامة» إلا أن لفظ «الموازنة» أدق وأفضل من لفظ «الميزانية» حيث أن الأول يشير ضمنياً إلى كونها أداة للتخطيط والتنسيق وترتبط بعملية اتخاذ القرارات وتقييم السياسات، كما أنها أداة للمتابعة والرقابة، بالإضافة إلى أن اسم الموازنة يمنع الخلط بينها وبين «الميزانية العمومية».

تعريف الموازنة العامة للدولة:

نظراً لتعدد مجالات التخصص التي تهتم بالموازنة العامة للدولة، فقد تعددت تعاريف الموازنة العامة للدولة لتعكس أو تركز على المنظور الخاص لها من وجهة نظر كل مجال.

يعرفها أحد كتاب الإدارة العامة بأنها «البرنامج المالي للجهاز الإداري في فترة زمنية محددة يظهر فيه تقدير النفقات العامة وتقدير الموارد اللازمة»[1].

كما يعرفها أحد كتاب المالية العامة بأنها «تنظيم مالي يقابل بين النفقات العامة والإيرادات العامة ويحدد العلاقة بينهما. ويوجههما معاً لتحقيق السياسة المالية»(٢).

وعلى المستوى التطبيقي فان قانون الموازنة العامة في مصر يعرفها بأنها «البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة»(٣).

كما يعرفها قانون الميزانية العامة لدولة الكويت بأنها «تشتمل كل ميزانية عامة على جميع الإيرادات المقدر تحصيلها وجميع المصروفات المقدر انفاقها في السنة المالية»(٤).

ويبرز كل تعريف من التعاريف السابقة جانباً هاماً من جوانب الموازنة العامة، لذلك فانه لا يوجد أي تعارض بينها. فالموازنة بالنسبة للسلطة التشريعية هي أداة التوجيه والرقابة على الإدارة التنفيذية للتحقق من أن الاعتمادات المخصصة قد استخدمت في الأغراض المحددة لها بما يحقق طموحات الفئات المختلفة لأفراد الشعب. وينظر الإداري للموازنة على أنها مقياس للأداء الفعلي ووسيلة للرقابة الداخلية على الأعمال الجاري تنفيذها وتجسيد للخطط المستقبلية. ومن وجهة نظر رجل المال والاقتصاد تعتبر الموازنة أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وذلك بتوفير الموارد الاقتصادية لتمويل الاستخدامات المختلفة بما يحقق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وتمثل الموازنة بالنسبة للجمهور التزام الدولة بتحقيق الرخاء والرفاهية والعدالة للجميع كما تمثل أيضاً برنامج الدولة للوفاء بهذا الالتزام.

وبالنسبة للمحاسب، فالعلاقة وثيقة ومتداخلة بين الموازنة والنظام المحاسبي بحيث تتحقق اهتمامات الفئات المختلفة من سلطة تشريعية وتنفيذية ومن رجال المال والاقتصاد ومن جمهور وإداريين من خلال ما يوفره النظام المحاسبي من بيانات ومعلومات عن مدى تنفيذ الموازنة والرقابة عليها.

ويمكن استخلاص النقاط التالية التي تجسد تعريف الموازنة العامة للدولة:

١ ـ الموازنة عمل سياسي حيث أنها المرآة التي تعكس طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسات التي تنتهجها الدولة لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية.

٢ ـ الموازنة هي البرنامج التحليلي والتفصيلي لجزء من خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

٣ ـ الموازنة خطة تلخص تجربة الماضي وتعبر عن الموقف الجاري وتجسد توقعات المستقبل.

٤ ـ الموازنة تقدير متوازن للإيرادات والمصروفات لفترة محددة من الزمن. بالإضافة إلى ذلك فانها تعتبر تنظيماً مالياً متكاملاً.

٥ ـ الموازنة أداة تنفيذية بالإضافة إلى كونها أداة تخطيطية ورقابية.

٦ ـ الموازنة ليست أداة محاسبية فقط تهتم بالتوازن الحسابي وإنما هي أيضا أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي المنشود.

أهداف الموازنة العامة للدولة:

مما سبق يمكن تلخيص أهداف الموازنة في ثلاثة أهداف رئيسية هي:

أ ـ أهداف تخطيطية:

تهدف الموازنة إلى المعاونة في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات وذلك من خلال:

١ ـ حصر احتياجات وحدات الجهاز الحكومي خلال الفترة القادمة.

٢ ـ حصر الموارد ومصادر التمويل الأخرى.

٣ ـ الربط والتنسيق بين الموازنة كبرنامج سنوي وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

٤ ـ التنسيق والتوفيق بين وحدات الجهاز الحكومي.
٥ ـ وضع البرنامج الزمني للتنفيذ.

ب ـ أهداف رقابية:

تهدف الموازنة إلى المعاونة في تحقيق ورقابة أكثر فعالية على عمليات التنفيذ وذلك من خلال:

١ ـ قياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية.
٢ ـ متابعة البرامج والأنشطة الحكومية.
٣ ـ تقييم الأداء بمقارنة الايرادات والمصروفات الفعلية بتقديرات الموازنة وتحليل الفروق واقتراح الاجراءات التصحيحية.
٤ ـ الرقابة على أصول وممتلكات الوحدة والمحافظة عليها.
٥ ـ المعاونة في تخفيض وضغط وضبط وترشيد الانفاق الحكومي.
٦ ـ التحقق من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية منها والإدارية.

جـ ـ أهداف سلوكية:

تهدف الموازنة إلى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين بالجهاز الحكومي للدولة وذلك من خلال:

١ ـ التشجيع على ونشر روح المبادرة والابتكار.
٢ ـ تحقيق التوافق بين أهداف الفرد وأهداف الوحدة، بين المصلحة الخاصة والمصلحة العامة.
٣ ـ زيادة الثقة المتبادلة بين الرؤساء والمرؤوسين.
٤ ـ افساح المجال للعاملين للمشاركة في إعداد الموازنة ووضع أهداف ومعايير مقبولة من جانبهم وغير مفروضة عليهم من سلطات أعلى.

٥ ـ توفير أساس عادل للثواب والعقاب.

٦ ـ زيادة فعالية الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة وخاصة الاتصالات من أسفل إلى أعلى.

٧ ـ تحقيق التغذية الاسترجاعية (المرتدة) بما يمكن الرؤساء من التعرف على حقيقة ما يجري في أماكن العمل وإدراك حقيقة شعور العاملين واحساسهم.

الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة:

الموازنة العامة للدولة هي خطة عمل معتمدة (برنامج الحكومة) تتضمن تقدير متوازن للإيرادات والمصروفات. أما الحساب الختامي للدولة فهو تقرير ختامي تعده الدولة في نهاية الفترة المالية لبيان الإيرادات والمصروفات التي حدثت فعلاً خلال الفترة الماضية، ويتضمن أيضاً مقارنة للأرقام الفعلية بالأرقام التقديرية (من واقع الموازنة) للإيرادات والمصروفات. أي أن الحساب الختامي يبين انجازات الحكومة عن فترة ماضية وهو يختلف عن الميزانية العمومية للمشروع التجاري التي تعبر عن المركز المالي المتمثل في أصول وخصوم الوحدة الاقتصادية في لحظة معينة.

لذلك قد يكون من المفيد التفرقة بين الموازنة العامة للدولة وبين الحساب الختامي للدولة وبين الميزانية العمومية. ويمكن تلخيص الاختلافات بينها فيما يلي:

رقم	موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الحساب الختامي للدولة	الميزانية العمومية
١	الهدف	الترجمة المالية لخطة عمل الحكومة عن فترة مالية قادمة .	عرض انجازات الحكومة خلال سنة مالية ماضية .	عرض المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ محدد .
٢	الفترة الزمنية	سنة مالية قادمة .	سنة مالية ماضية .	لحظة معينة (آخر الفترة المالية) .
٣	العناصر	الايرادات والمصروفات (الاستخدامات والموارد) أي معاملات أو تدفقات .	الايرادات والمصروفات (الاستخدامات والموارد) أي معاملات أو تدفقات .	أرصدة الأصول والخصوم .
٤	الأبعـاد	تعكس أبعـاد سياسيـة واقتصـاديـة واجتماعية وسلوكية .	يعكس أبعـاد سياسيـة واقتصـاديـة واجتماعية وسلوكية .	تعكس حقائق اقتصادية .
٥	طبيعة البيانات	تقديرية .	فعلية .	فعلية .
٦	الشمول	أكثر شمولاً ـ الجهاز الحكومي ككل من وحدات إدارية واقتصادية .	أكثر شمولا ـ الجهاز الحكومي ككل من وحدات ادارية واقتصادية.	أقـل شمولا ـ وحـدة محاسبيـة أو وحدة اقتصادية .

شكل رقم (٤)

أوجه الاختلاف بين كل من الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية

الموازنة العامة والموازنة التخطيطية :

يقصد بالموازنة التخطيطية تلك الموازنة التي تطبق في الـوحدات الاقتصـادية سواء كانت تجارية، خـدمية، صنـاعية، أو تمـويلية، وتمثـل الموازنـة التخطيـطية التجسيد الرقمي لخطة الوحدة الاقتصادية لفترة مالية قـادمة، وبصفـة عامـة يطلق هذا الاصطلاح على الموازنة المطبقة في مشروعات القطاع العام في مصر.

والجدير بالذكر أن وحدات الجهاز الحكومي هي أول من طبق نظام الموازنـة وتبعهـا في ذلك القـطاع الخاص مستخـدماً لفظ «الميـزانية التقـديريـة» أو حـديثـاً «الموازنة التخطيطيـة». وعلى ذلـك فان المـوازنة العـامة للدولـة ما هي إلا مـوازنة تخطيطية مطبقة في القطاع الحكومي.

والواقع أن هناك أوجه شبه عديدة بينهما خاصة على مستوى الإطار الفكري كالأهداف والمفاهيم وطبيعة البيـانات. إلا أن هنـاك أيضا أوجـه اختلاف عـديدة بينها ويمكن تلخيصها فيما يلي:

رقم	موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية (الموازنـة التجارية)
١	التـدبير ونقـطة البداية	لما للدولة من سيـادة ومـرونـة في تحصيل الايرادات فانه يتم تقدير النفقات اولا (السلع والخدمـات المتوقع تقديمها)، ثم تدبير الموارد التي تكفي لتغطية النفقات	يتم اولا تقدير الايرادات المتوقعة في ضـوء الامكانيـات المتـاحـة ثم تقـدير تكـاليف استخدام عـوامل الانتـاج الـلازمـة لتـحـقـيـق الايرادات.
٢	الأبعاد والاعتبارات	ذات أبعـاد واعتبارات عـديـدة ـ سيـاسية واقتصـاديـة واجتـماعيـة ومـالية عـلى مستوى الـوحـدات وعـلى المستوى القـومي بمـا يحقق التوازن بينها.	تعكس أساساً الابعاد الاقتصاديـة والمـالية والتشغيليـة عـلى مستـوى الوحدة وذلـك بهدف تحقيق اكـبر ربح ممكن.

شكل رقم (٥)

أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة وبين الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)

رقم	موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)
٣	الشمول	اكثر شمولا حيث تشمل جميع وحدات الجهاز الحكومي للدولة	تشمل فقط وحدةاقتصادية معينة او جزء منها.
٤	المرونة	اقل مرونة حيث يحكم عملية اعدادها واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها قوانين ولوائح وتعميمات ملزمة.	هناك حرية كبيرة في عملية اعدادها واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها.
٥	المشاركة	مشاركة العاملين في اعدادها اقل فاعلية وايجابية حيث ان هناك الكثير من أمورها تتخذ في المستويات الادارية العليا.	مشاركة العاملين في اعدادها اكثر فاعلية وايجابية وهناك مجال كبير لمشاركة الأقسام والوحدات الفرعية.
٦	مستوى النشاط	تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط.	تعد لعدة مستويات من مستويات النشاط.
٧	فترة الموازنة	تعد عن سنة مالية كاملة.	تعد الموازنة لتغطية مراحل زمنية مختلفة كموازنة طويلة الاجل لفترة اطول من سنة، موازنة سنوية، وموازنات قصيرة الاجل عن فترة اقصر من سنة.
٨	أساليب الاعداد	تستخدم الاساليب التقليدية في اعداد الموازنة وتحليلها كالاعتماد على متوسط الاعوام السابقة أو العام الماضي. وبالتالي فان الأساليب أقل دقة.	تستخدم أساليب متقدمة في اعداد الموازنة كاستخدام المعايير والأنماط والدراسات الفنية. وبالتالي فان الأساليب أكثر دقة.

تابع شكل رقم (٥)
أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة وبين الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)

رقم	موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)
٩	الارتباط بالنظام المحاسبي	ارتباط كامل من حيث ضرورة استخدام الرموز والمصطلحات والمسميات وكذلك من حيث تصميم المجموعة المستندية والدفترية.	الارتباط بينهما غير مباشر ومرن.
١٠	اجهزة المتابعة والرقابة	مسئولية المتابعة والرقابة على تنفيذ الموازنة تقوم بها أجهزة داخلية (مراجع داخلي) وأيضا الاجهزة الرقابية الخارجية.	مسئولية المتابعة والرقابة على تنفيذ الموازنة يقوم بها مراجعون داخليون فقط لأنها مسئولية الإدارة.
١١	طبيعة عملية المتابعة والتقييم	تتضمن العملية المراجعة الحسابية المستندية ومراجعة القوانين واللوائح، ولا تتضمن مراجعة وتقييم النتائج اتجاهات الاشكال الحديثة للموازنة متزايدة نحو تحقيق ومراجعة النتائج.	تتضمن بجانب المراجعة الحسابية والمستندية ومراجعة القوانين واللوائح مراجعة والتحقق من النتائج وتقييمها.
١٢	الاعتماد	تعتمد من السلطة التشريعية ويصدر قانون الموازنة ايذانا ببدء تنفيذها.	اعتماد الموازنة عادة من اختصاص مجلس ادارة الوحدة الاقتصادية.

تابع شكل رقم (٥)
أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة وبين الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)

أنواع الموازنات العامة للدولة

لا تقدم الحكومة في العادة موازنة واحدة، بل تقدم عدة موازنات تكون في مجموعها الموازنة العامة للدولة. بالإضافة إلى ذلك تتعدد أنواع الموازنات وفقاً للأساس المتبع في عملية التصنيف. ومن أهم أنواع الموازنات ما يلي:

١ ـ موازنة عادية وموازنة غير عادية:

أ ـ موازنة عادية: تعد في الظروف العادية ويتم تمويلها عن طريق الإيرادات التقليدية للدولة. وتتضمن المصروفات العادية سواء كانت جارية أو رأسمالية.

ب ـ موازنة غير عادية: وتعد في الظروف الطارئة أو الاستثنائية كحالات الحروب أو الكساد أو الكوارث يتم التمويل عن طريق مصادر استثنائية كالتمويل عن طريق الاحتياطي العام والقروض العامة.

٢ ـ موازنة وزارات وإدارات وموازنات ملحقة وموازنات مستقلة:

أ ـ موازنة الوزارات والإدارات الحكومية: تعد في الوزارات والإدارات الحكومية التي تؤدي خدمات عامة. ويجب الالتزام في إعداد تلك الموازنة باللوائح والقوانين والتعليمات والأسس الحكومية.

ب ـ الموازنات الملحقة: وتعد هذه الموازنات جهات إدارية ملحقة بالوزارات تقوم بأداء نشاط ذات طبيعة خاصة ومتميزة مما يعطيها الحق في قدر من الاستقلال والمرونة. لذلك ينطبق عليها معظم اللوائح والقوانين والتعليمات الحكومية مع استثنائها من بعضها بما يتلاءم وطبيعة عملها. ويتم تمويلها من موازنة الوزارات والإدارات الملحقة بها، أو تمويلها مباشرة من وزارة المالية.

جـ ـ الموازنات المستقلة : وتعد هذه الموازنات الوحدات الحكومية التي تمارس في الغالب أنشطة اقتصادية . وتعطي الدولة لهذه الوحدات الشخصية الاعتبارية المستقلة مما يجعلها تتمتع بذمة مالية مستقلة عن الوزارات والإدارات الحكومية . ونظراً لطبيعة تلك الوحدات التي تتطلب الاستقلال والسرعة في التنفيذ والتحرر من الروتين الحكومي فانها تطبق الأسس والمبادىء الاقتصادية والتجارية التي تتبعها وحدات القطاع الخاص عند إعدادها لموازنتها .

٣ ـ موازنة جارية وموازنة استثمارية وموازنة التحويلات الرأسمالية :

موازنة جارية : تتضمن المعاملات الجارية حيث تشمل استخدامات النشاط الجاري ومصادر التمويل الجارية .

ب ـ موازنة استثمارية : تتضمن المعاملات ذات الطابع الاستثماري حيث تشمل الاستخدامات الاستثمارية كالاعتمادات المخصصة للمشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة وعمليات الإحلال والتجديد . ويتم تمويل الموازنة الاستثمارية عن طريق التمويل الذاتي ، التسهيلات الائتمانية ، والقروض المحلية والخارجية .

جـ ـ موازنة التحويلات الرأسمالية : تتضمن الاستخدامات التي لا ترتبط بالأعمال أو الخدمات الجارية ولا تمثل استثمارات كالالتزامات والديون الواجبة السداد والتحويلات الرأسمالية الأخرى .

٤ ـ موازنة النقد الأجنبي :

وتشمل تقديرات النقد الأجنبي المتوقع تحصيله والمتوقع انفاقه خلال الفترة المالية القادمة أي تخطيط الاحتياجات من النقد الأجنبي ومصادر تمويل تلك الاحتياجات .

قواعد الموازنة العامة للدولة:

يتم إعداد الموازنة العامة للدولة في صورتها التقليدية في ظل مجموعة من المبادىء والقواعد المتعارف عليها في مجال المحاسبة الحكومية، ويطلق عليها عادة قواعد الموازنة.

١ ـ قاعدة الدورية:

تعرف هذه القاعدة أيضاً بقاعدة السنوية وتقضي بإعداد تقديرات الموازنة عن فترة مالية مدتها عام كامل. ويمكن أن تكون السنة سنة ميلادية أو سنة متداخلة. ويرجع اختيار السنة الكاملة للموازنة إلى اعتبار العام هو التقسيم الطبيعي للفترات المحاسبية، وأن التقديرات عن فترة أطول من سنة تكون غير دقيقة وأكثر تأثراً بعدم التأكد بالنسبة لعوامل كثيرة منها تقلبات الأسعار، قدرة وكفاءة الوحدات الإدارية والتغيرات في السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة. كما أن إعداد الموازنة عن فترة تقل عن السنة يعرض تقديراتها إلى التقلبات الموسمية وزيادة الأعباء والمجهودات الخاصة باعدادها.

٢ ـ قاعدة الشمول:

يجب أن تشمل الموازنة العامة للدولة كافة أوجه النشاط التي تقوم بها الدولة سواء كان نشاطاً خدمياً أو اقتصادياً، فلا يجوز عمل مقاصة بين الايرادات والمصروفات بل يجب أن يدرج اجمالي الإيرادات وإجمالي المصروفات وليس الفرق بينهما. وقد يستثنى من ذلك في بعض الدول التي درجت على إدراج صافي (الفائض أو العجز) عمليات الوحدات الاقتصادية الحكومية (ذات الشخصية المستقلة) في الموازنة العامة للدولة. ويرجع الخروج على هذه القاعدة إلى توسع الدول في ممارسة الأنشطة الاقتصادية.

٣ ــ قاعدة الوحــدة :

وتقضي هذه القاعدة بأن توضع تقديرات الايـرادات والمصروفات في وثيقـة واحدة أي في مجلد واحد شامل، وتحقق هـذه القاعـدة إمكانيـة التعرف عـلى جميع إيرادات ومصروفات الـدولة بصـورة كاملة مما يسهل عـلى المستخدمـين وخاصـة السلطة التشريعية من تحليل ودراسة الموازنة والتعرف على العلاقات المتداخلة بـين عناصرها المختلفة، وبما يمكنها أيضـاً من إجراء المفاضلة بين المشروعات والـبرامج الحكومية.

والجدير بـالذكـر أنه نتيجـة لتطور دور الـدولة وخـاصة تـوسعها في ممـارسة الأنشطة الاقتصاديـة أصبح من الضروري تفسـير هذه القـاعدة بشيء من المـرونة بحيث تسمـح بأن تقـدم الدولـة الموازنـة في وثائق متعـددة كـالموازنـات الملحقـة والموازنات المستقلة طالما أن هذه الوثائق تشمل جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها.

٤ ــ قاعدة النشر والعلانية :

يجب أن تنشر المـوازنـة وتبلغ للجهـات المختلفـة (المجلس التشريعي، المـواطنين، الـوزارات والمصالـح، الوحـدات الإداريـة). ويختلف أسلوب النشر ومستـوى تفصيل وطبيعـة البيانـات الواجب نشرهـا. فعلى سبيـل المثال بـالنسبـة للجمهـور بصفة عـامة يتم نشر إجماليات عن أهم عنـاصر المـوازنـة من إيـرادات ومصروفات وقيمة العجز والاتجاهات العامة الاقتصادية والاجتماعية للموازنة لبيان دور الموازنة في رفع المستوى المعيشي وتوفير السلع والخدمات الـلازمة لمعـظم أفراد الشعب (الدعم مثلاً)، كما يتم نشر بيانات مقارنة مع السنوات الماضية وفي صورة إحصائية وبيانية يسهل على الجمهور فهمها. أمـا بالنسبـة للسلطة التشريعية حيث يتم اعتماد الموازنة بابـاً بابـاً فينبغي ابلاغهـا بالمـوازنة في صـورة تفصيلية ممـا يسهل دراستها واعتمادها حيث يتطلب ذلك معرفـة الأهمية النسبيـة للمصروفات الجـارية والرأسمالية، وتوزيع الموازنة على المناطق الجغرافية والوحـدات الإدارية المختلفـة، ومدى اتساق الموازنة مع خطط التنمية الاقتصاديـة. وبالنسبـة للوحدات الإداريـة

والفرعية يتم ابلاغها بما يخصها من تقديرات الموازنة بصورة تفصيلية وتحليلية دقيقة مما يسهل عملية تنفيذ الموازنة والرقابة عليها.

٥ ــ قاعدة عدم التخصيص:

ويطلق عليها قاعدة عمومية الإيرادات والمصروفات، وتعني عدم وجود ارتباط بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الوحدة الإدارية، فلا يمكن تخصيص إيرادات وحدة إدارية معينة للإنفاق في تلك الوحدة وإنما تتم المقابلة بين إجمالي إيرادات الدولة واستخداماتها.

٦ ــ قاعدة الالتزام:

يجب على جميع الأجهزة الالتزام بالموازنة شكلاً وموضوعاً، فيجب استخدام الاصطلاحات والتبويبات الموحدة حتى يسهل تجميع بيانات الموازنة على المستوى القطاعي ومستوى الدولة وتسهيل المقارنات بين الأنشطة والوحدات الإدارية المختلفة، كما يجب الالتزام الكامل باعتمادات الموازنة والتعليمات المالية والإدارية المتعلقة بها.

٧ ــ قاعدة التوازن:

ويقصد بها توازن موارد الدولة واستخداماتها وذلك عن طريق تدبير الموارد اللازمة لمقابلة الاستخدامات. وبالرغم من أن السياسة الحكيمة هي أن تنظم الدولة وتدبر أمورها في حدود الموارد المتاحة لها مما يوفر عليها الآثار التضخمية وأعباء الديون، إلا أن التوازن لم يعد ممكناً في معظم موازنات دول العالم وتلجأ الدول إلى وسائل عديدة لتغطية العجز في موازناتها مثل اللجوء إلى المدخرات المحلية وفائض بعض هيئات الإدخار والائتمان، أو الاقتراض من الجهاز المصرفي، أو الاقتراض من الخارج، وينعكس أثر العجز في شكل أسعار تضخمية وأعباء سنوية ثابتة لخدمة الديون.

أي أن التوازن المقصود هنا ليس التوازن الحسابي للإيرادات والمصروفات وإنما التوازن الاقتصادي حتى ولو كان نتيجة لإحداث عجزاً في الموازنة.

أسس تبويب الموازنة العامة للدولة:

يعتبر التبويب من أهم وظائف النظام المحاسبي في وحدات الجهاز الإداري للدولة والمشروعات التجارية على السواء، وتتلخص وظيفة التبويب في فرز البيانات وتوجيهها في مجموعات رئيسية وفرعية متشابهة في خصائص معينة ومحددة.

ويهدف التبويب المحاسبي لموازنة الدولة إلى تحقيق عدة أهداف منها تسهيل إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها، إعداد وتصميم المجموعة المستندية والدفترية للنظام المحاسبي الحكومي وإعداد الحساب الختامي للدولة والتقارير الدورية المقدمة للأجهزة الإدارية والرقابية والتشريعية بقصد تحليل الآثار المالية والاقتصادية لسياسات الدولة.

وتختلف أسس تبويب الموازنة وفقاً لنوع الموازنة، فنجد أن التبويب النوعي هو أساس ومحور ارتكاز موازنة البنود، في حين أن التبويب حسب البرامج أو الأداء هو الأساس في موازنة البرامج والأداء ويلاحظ أن أسس التبويب المختلفة ليست بديلة وإنما هي مكملة بمعنى أنه بجانب التبويب الأساسي تستخدم التبويبات الأخرى، فبجانب التبويب النوعي في موازنة البنود على سبيل المثال يستخدم التبويب الإداري والتبويب الاقتصادي أيضاً.

وفيما يلي نتعرض لأسس تبويب المصروفات والإيرادات:

أولا: أسس تبويب المصروفات:

أ ـ التبويب الموضوعي:

ويقصد به تبويب مصروفات الموازنة وفقاً لنوع الخدمة أو السلعة التي تقدمها الدولة أو وفقاً للغرض من الانفاق. فيتم تبويب المصروفات إلى أبواب، والأبواب إلى مجموعات، والمجموعات إلى بنود، والبنود إلى أنواع. فعلى سبيل المثال يتم تبويب المصروفات إلى باب للأجور، باب للنفقات الجارية والتحويلات، باب للمصروفات الرأسمالية، باب للتحويلات الرأسمالية. وباب الأجور يقسم إلى مجموعات كمجموعة للأجور النقدية والبدلات ومجموعة أخرى للمزايا العينية وهكذا..

ويتميز هذا الأساس بما يلي:

١ ـ السهولة والوضوح والبساطة في إعداد وتنفيذ الموازنة والمتابعة والرقابة عليها.

٢ ـ إمكان مقارنة بنود الانفاق من فترة مالية لأخرى والتعرف على إتجاهات الانفاق خلال الفترات الزمنية المختلفة.

٣ ـ أحكام الرقابة على عناصر الانفاق والتحقق من الصرف في الأغراض المحددة حيث تسهل مقارنة الانفاق الفعلي بالمقدر شهرياً أو ربع سنوياً للتعرف على مدى الحاجة إلى اعتمادات إضافية أو نقل الاعتمادات وتفادي تجاوز الاعتمادات المخصصة.

ب ـ التبويب الإداري:

ويقصد به تبويب المصروفات وفقاً للوحدات الإدارية. فيتم بيان الاعتمادات المخصصة لكل من الوزارات والإدارات والهيئات العامة، مع ملاحظة أن هناك بعض المصروفات التي لا يمكن ربطها بوحدة إدارية معينة وتمثل اعتمادات خاصة مثل نفقات الدين العام، نفقات الدعم، ونفقات الطوارىء.

ويتميز هذا الأساس بما يلي:

١ ـ إمكان إعداد تقديرات الموازنة على أساس الخدمات أو السلع التي تقدمها الوحدة الإدارية وإعداد التقارير التي تتعلق بتقييم الانفاق لكل وحدة إدارية.

٢ ـ إمكان ربط تقديرات الموازنة ومتابعة تنفيذها بوحدة إدارية معينة تمثل مركز مسئولية.

٣ ـ إمكان مقارنة عناصر النفقات في وحدة إدارية معينة على مدار فترات مالية مختلفة.

جـ ـ التبويب الوظيفي:

ويقصد به تبويب المصروفات وفقاً لأنشطة ووظائف الدولة مثل التعليم، الزراعة، الصحة، الأمن القومي، وغير ذلك من الأنشطة.

ويتميز هذا الأساس بما يلي:

١ ـ توفير بيانات عن الاعتمادات المخصصة لكل نشاط من أنشطة الدولة، وعن الانفاق الفعلي بما يمكن من تحليل اتجاهات الانفاق على الأنشطة المختلفة على مدار الفترات المالية.

٢ ـ إعداد مؤشرات عن الأهمية النسبية لأنشطة الدولة مما يعطي مؤشرات هامة عن كفاءة استخدام الدولة لمواردها الاقتصادية.

٣ ـ قلة حجم وعدد الاعتمادات الخاصة التي لا يمكن ربطها بوظيفة معينة.

٤ ـ يعتبر أساساً مناسباً لتوزيع الاعتمادات الإجمالية على الوحدات الفرعية، ومقارنة الأداء الفعلي لكل نشاط في كل من الوحدات الفرعية لوحدات الإدارة المحلية أو الفرعية.

د ـ التبويب الطبيعي (الاقتصادي):

ويقصد به تبويب المصروفات وفقاً لطبيعتها الاقتصادية إلى نوعين أساسيين: **أولهما** المصروفات الجارية وهي نفقات تأدية الخدمات العادية المتكررة دورياً والتي لا يترتب عليها تكوين رأسمالي لأصول جديدة، **ثانيهما** المصروفات الرأسمالية وهي نفقات التكوين الرأسمالي والأصول الجديدة والتحويلات الرأسمالية المتوقعة خلال الفترة.

ويتميز هذا الأساس بما يلي:

١ ـ توفير بيانات مفيدة تساعد أجهزة الدولة في التخطيط ووضع السياسات المالية والاقتصادية.

٢ ـ توفير بيانات عن طبيعة النفقات بما يمكن من المساعدة في تشكيل سياسة الدولة فيما يتعلق بترشيد الانفاق بما يقوي البنية الأساسية للدولة وقدرتها على الاستمرار في تأدية الخدمات في المستقبل.

٣ ـ مقارنة الأهمية النسبية بين الانفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي كمؤشر للحكم على مدى اهتمام الدولة برفع المستوى الإنتاجي والاقتصادي وتدعيم الأصول الانتاجية والحرص على ربط الموازنة بخطط التنمية طويلة الأجل.

ثانياً: أسس تبويب الإيرادات:

نظراً لانعدام علاقة السببية بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها فلا يوجد ارتباط بين أساس التبويب المتبع في تبويب المصروفات والأساس المتبع في تبويب الايرادات.

وقد يستخدم الأساس النوعي أو الموضوعي في تبويب الإيرادات فتبوب إلى إيرادات مبيعات السلع والخدمات، إيرادات الضرائب والرسوم، إيرادات رأسمالية، إيرادات سيادية وإيرادات غير سيادية.

ويعتبر التبويب الطبيعي أو الاقتصادي هو التبويب الشائع للإيرادات وذلك بتبويب الإيرادات وفقاً لمصادرها الاقتصادية كتبويبها إلى إيرادات جارية، إيرادات رأسمالية، إيرادات تحويلية رأسمالية، إيرادات ذاتية، قروض وتسهيلات ائتمانية.

الفصل الثاني

دورة الموازنة العامة للدولة

يقصد بدورة الموازنة المراحل التي تمر بها عملية الموازنة العامة للدولة من بدء تحضير وإعداد الموازنة حتى تاريخ إعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية الفترة المالية القادمة.

وتتلخص المراحل التي تمر بها الموازنة العامة للدولة في أربع مراحل هي:

١ ــ مرحلة التحضير والإعداد

٢ ــ مرحلة الاعتماد.

٣ ــ مرحلة التنفيذ

٤ ــ مرحلة الرقابة.

ويطلق على تلك السلسلة من المراحل لفظ «دورة الموازنة» وذلك لكون عملية الموازنة عملا مستمراً ومتصلاً حيث تترابط المراحل وتتداخل مع بعضها البعض. فعند تنفيذ الموازنة تظهر العقبات والمعوقات التي تؤثر بلا شك في مرحلة الرقابة وتؤثر كذلك في إعداد موازنة الفترة القادمة حيث يبدأ الإعداد لها خلال الفترة الحالية.

ونناقش فيما يلي مراحل إعداد الموازنة بالتفصيل:

أولا: مرحلة التحضير والإعداد:

تعتبر مرحلة التحضير والأعداد من أهم مراحل الموازنة حيث أنها تتضمن التعرف على وتحديد الأهداف الرئيسية والفرعية لكل وحدة حكومية في ضوء أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويعتبر ذلك متطلباً أساسياً في إعداد أي موازنة. ويزيد من أهمية هذه المرحلة أن الاعداد الجيد للموازنة مقدمة حتمية لنجاح وفعالية باقي مراحلها.

وتختلف السلطة التي تقوم بالتحضير والإعداد للموازنة من دولة لأخرى. ففي بعض الدول تتولى السلطة التشريعية هذا الاختصاص، بينما نجد في كثير من الدول أن مهمة التحضير والإعداد منوطة بالسلطة التنفيذية، وفي البعض الآخر تتقاسم السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية هذه المسئولية. كذلك تختلف درجة مشاركة الأحزاب السياسية في عملية التحضير والإعداد من دولة إلى أخرى.

والواقع أن تكليف السلطةالتنفيذية بمسئولية التحضير والإعداد هو الرأي الأفضل لما لديها من خبرات وكفاءات قادرة على القيام بهذه الوظيفة بكفاءة وفعالية. بالإضافة إلى ذلك فان السلطة التنفيذية أقدر على التعرف على ظروف العمل وإمكانياته. وأيضاً يحتم مبدأ الفصل بين السلطات ضرورة الفصل بين من يخطط وبين من يراقب بأن تقوم السلطة التنفيذية بالتحضير والإعداد وتقوم السلطة التشريعية بالاعتماد والرقابة.

وتبدأ مرحلة التحضير والإعداد بالتعرف على التوجهات أو الإطار الذي يجب أن تعد الموازنة على أساسه. ويتم هذا التعرف من خلال التوجهات السياسية للقادة والمسئولين وأيضاً من خلال المنشور أو التعميم الدوري الذي يصدره وزير المالية متضمناً القواعد الواجبة الاتباع في إعداد الموازنة عن الفترة القادمة.

ومن أمثلة التوجهات التي تطرح عادة في معظم الدول كإطار لإعداد الموازنة ما يلي:

١ ــ العمل على تقليل أو سد العجز في الموازنة.

٢ ــ التصدي للقضايا الاقتصادية التي تواجه الدولة كقضية التصنيع وتنمية الصناعات المحلية وكقضية تكوين البنية الأساسية للهيكل الاقتصادي.

٣ ــ مراعاة البعد الاجتماعي والتكافل والعدالة بين أفراد المجتمع. ويدخل في ذلك عدم زيادة الأعباء على الفئات محدودة الدخل من أبنائه.

٤ ــ ضبط وترشيد الانفاق العام وذلك بالإرتقاء بمستوى الأداء ومحو الاسراف والضياع.

٥ ــ تنمية موارد الدولة الذاتية.

إجراءات التحضير والإعداد:

تتضمن الإجراءات التي تتبع عند تحضير وإعداد الموازنة العامة للدولة ما يلي:

١ ــ تشكل لجان فرعية على مستوى الإدارات وعلى مستوى الوزارات والهيئات والمؤسسات.

٢ ــ تقوم اللجان الفرعية بتقدير عناصر الإيرادات وعناصر المصروفات المتوقعة في الفترة القادمة في ضوء ما تم تحديده لها من أهداف ووفقاً لقواعد إعداد الموازنة والتوجهات الأساسية السابق الإشارة إليها.

٣ ــ يتم تجميع الموازنات الفرعية في المستويات الإدارية الأعلى إلى أن يتم إعداد موازنة الوزارة أو الهيئة أو المؤسسة وذلك بالتنسيق بين الموازنات الفرعية.

٤ ــ ترسل الموازنات الخاصة بكل وزارة أو هيئة أو مؤسسة إلى وزارة المالية.

٥ ـ تقوم وزارة المالية من خلال لجنة مركزية لإعـداد الموازنـة أو من خلال إدارة مركزية للموازنة بالإجراءات التالية:

أ ـ الـدراسة الفنيـة لمشروعات مـوازنة الـوزارات والهيئات والمؤسسـات ومناقشة نتائج الدراسة مع مندوبين عن الوزارات والهيئات والمؤسسات.

ب ـ مـراجعة مشروعـات الموازنـات والتأكـد من الالتزام بقـواعـد إعـداد الموازنة والتوجهات العامة وبما يكفل تحقيق الأهداف المحددة للوحدة.

جـ ـ التشـاور مع الأجهـزة والجهات الأخـرى في السلطة التنفيـذيـة ذات الاهتمام والتأثير على إعـداد الموازنـة والتعرف عـلى وجهات نـظرها الفنيـة المختلفة في مشروع الموازنة.

د ـ إجراء التعديلات المطلوبة في ضوء الدراسات والمشاورات التي تمت.

هـ ـ اعداد المشروع المتكامل للموازنة العامة للدولة وإعداد بيان أو تقـرير عنه.

و ـ عـرض المشروع على مجلس الـوزراء (قمة السلطةالتنفيـذية) لمناقشته وإقراره تمهيداً لاحالته للسلطة التشريعية.

٦ ـ يجب على جميع الوحدات واللجان الالتزام بـالمواعيـد المقررة لـلانتهاء من أعمالها حتى يمكن اعتماد الموازنة قبل بداية السنة المالية.

واستكمالاً لمرحلة التحضير والإعداد نناقش فيما يلي طرق تقدير الإيـرادات والمصروفات وطبيعة التعديلات التي تجري على تقديرات الموازنة مقارنة بتقـديرات الموازنة في العام الماضي.

طرق تقدير الإيرادات:

تستخدم في التطبيق العملي إحدى الطريقتين الشائعتين التاليتين:

١ ـ طريقة التقدير المباشر:

وتقضي هذه الطريقة بأن تتم دراسة فنية جادة لعملية تحديد الإيرادات تأخذ في الاعتبار الظروف المختلفة الاقتصادية والمالية والاجتماعية المتوقع أن تسود خلال السنة المالية القادمة. وبالنسبة لكل عنصر من عناصر الإيرادات يتم تقدير كمية السلع أو الخدمات المتوقع إنتاجها أو تقديمها في الفترة القادمة وتقدير الأسعار في ضوء العوامل والظروف التي تؤثر في كل من الكمية والسعر.

٢ ـ طريقة التقدير الآلي:

وتقضي هذه الطريقة بأن يتم تقدير الإيرادات على أساس الإيرادات الفعلية في الفترات الماضية. وتهدف هذه الطريقة إلى عدم ترك الحرية للقائمين بعملية التقدير وبالتالي استبعاد التقدير الشخصي. وتعتمد هذه الطريقة إما على بيانات السنة قبل الأخيرة من واقع آخر حساب ختامي تم إعداده أو على متوسط عدة سنوات (ثلاث سنوات عادة) لكل عنصر من عناصر الإيرادات.

والواقع أن طريقة التقدير المباشر أكثر دقة من طريقة التقدير الآلي إذا ما أحكم ضبطها واستخدمت أساليب ووسائل متقدمة في عملية التنبؤ بالظروف التي تؤثر في كمية وأسعار عناصر الإيرادات وأيضاً إذا ما أمكن استبعاد التحيز الشخصي. وتمتاز الطريقة الآلية بالسهولة وقلة الجهد والتكلفة.

طرق تقدير المصروفات:

في العادة تستخدم طريقة التقدير المباشر في تقدير عناصر الاستخدامات وذلك بأن تقوم الوحدات بدراسات فنية لكل عنصر من عناصر المصروفات لتقدير الاحتياجات الكمية اللازمة لتنفيذ الأنشطة والبرامج وتقدير الأسعار في ضوء الظروف والعوامل المتوقعة في المستقبل. فعلى سبيل المثال لتقدير عنصر المستلزمات السلعية يتم إعداد المقايسات المخزنية لتقدير الاحتياجات في ضوء

الكميات المتاحة حالياً من الأصناف في المخازن ويستلزم ذلك أيضاً الحصول على قوائم بالأسعار من الموردين.

التعديلات الحتمية والتعديلات الجديدة:

عند إعداد تقديرات الموازنة أو عند مراجعة التقديرات بواسطة اللجان المركزية بوزارة المالية يجب أن تراعي طبيعة التعديلات التي يمكن لوزارة المالية إدخالها على تقديرات الموازنة. ويقصد بالتعديلات الحتمية تلك التعديلات الواجبة بموجب القوانين والقرارات الصادرة خلال السنة المالية أو نتيجة لتأشيرات خاصة أو في ضوء الصرف الفعلي. ومن أمثلة تلك التعديلات العلاوات الدورية، الترقيات بالأقدمية، والاعتمادات المنقولة من وإلى جهات أخرى. مثل هذه البنود يجب تضمينها في تقديرات الموازنة ولا مجال لاجراء التخفيضات عليها.

أما التعديلات الجديدة فيقصد بها الاعتمادات الخاصة باستكمال المشروعات أو بإدراج مشروعات جديدة وكذلك اعتمادات الأعمال التي تؤدي لأول مرة أو الاعتمادات الخاصة بتحسين أداء الخدمة. ومن أمثلة تلك التعديلات إنشاء وظائف ودرجات جديدة، الترقية بالاختيار، شراء معدات وآلات وإقامة منشآت جديدة، وتطوير نظم إجراءات العمل لرفع كفاءة الأداء. مثل هذه التعديلات يمكن إجراء التخفيضات عليها أو تأجيلها كلياً أو جزئياً وإدراجها في موازنة الأعوام القادمة.

وأخيراً بالنسبة لمرحلة التحضير والإعداد يجب أن تراعى الأمور التالية:

١ ــ العمل على توفير البيانات والمعلومات الكافية لإعداد تقديرات الموازنة وأن تكون هذه البيانات والمعلومات على درجة عالية من المصداقية والثقة.

٢ ــ أن تلتزم الوحدات الحكومية باستكمال النماذج والسجلات التي تتطلبها وزارة المالية وهي نماذج موحدة ملزمة.

٣ ــ أن تعد الوحدات الحكومية ما تشاء من النماذج الداخلية التحليلية التي تمكنها من استكمال نماذج وزارة المالية.

٤ ــ أن تلتزم عند تقرير الإيرادات والمصروفات بالدليل النمطي للحسابات وبأسماء الحسابات كما هي واردة في الدليل بما يسهل إعداد الموازنة العامة للدولة.

٥ ــ توصيف وتوثيق عملية التقدير بأن يتم بيان الأساليب والطرق المتبعة في التقدير وعرض البيانات والمعلومات عن كمية وحجم البرامج والأنشطة في صورة عينية كلما أمكن ذلك وتوضيح وحدات القياس المستخدمة.

٦ ــ تقديم المبررات المنطقية والعملية الكافية التي تؤيد حاجة الوحدة للاعتمادات التي تطالب بها وتجعل من السهل على اللجان المركزية لإعداد الموازنة الاقتناع بتقديرات الوحدة.

ثانياً: مرحلة الاعتماد:

يقدم مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية لمناقشته واعتماده. وتشكل السلطة التشريعية لجنة من أعضائها ممن لديهم خبرة في الشئون المالية والاقتصادية تسمى عادة لجنة «الخطة والموازنة» تكون مهمتها دراسة مشروع الموازنة وإعداد تقرير تفصيلي عنه يوزع على الأعضاء، بالإضافة إلى ذلك تعرض السلطة التنفيذية مشروع الموازنة بأن يلقي رئيس الوزراء أو وزير المالية بيان الحكومة عن الموازنة ويفتح باب المناقشة لأعضاء المجلس التشريعي.

وتختلف الدول حول حق المجلس التشريعي في إدخال تعديلات على مشروع الموازنة المقدم له. ففي بعض الدول يمنح المجلس هذا الحق بينما في بعض الدول الأخرى ليس للمجلس حق التعديل وإنما مجرد الاقتراح على الحكومة بالتعديل أو قد يكون له حق المشاركة مع الحكومة في الوصول إلى اتفاق حول نقاط الخلاف.

وبعد المناقشة يقترع المجلس التشريعي على الموازنة ككل ويتم اعتمادها باباً باباً. أي أن الاعتماد ينصب على كل باب على حدة بهدف الزام الحكومة بعدم تجاوز اعتمادات الباب أو النقل من باب إلى آخر إلا بعد الرجوع للمجلس.

وبعد الاعتماد يصدر المجلس «قانون الموازنة» الذي يعتبر تخويلاً للسلطةالتنفيذية ببدء العمل بالموازنة الجديدة. وفي حالة تأخر المجلس في إصدار قانون الموازنة حتى بداية السنة المالية يتم العمل في معظم الدول وفقاً لموازنة العام الماضي حتى يصدر قانون الموازنة الجديدة.

وجدير بالذكر أن نفس الاجراءات الخاصة بعملية الاعتماد يتم اتخاذها في حالة طلب اعتمادات تكميلية أو إضافية أو في حالة نقل اعتمادات من باب إلى آخر ويصدر القانون الخاص بكل حالة من المجلس التشريعي.

ثالثاً: مرحلة التنفيذ:

بعد صدور قانون الموازنة تقوم وزارة المالية بإبلاغ كل وحدة حكومية بالموازنة الخاصة بها. ويعتبر ذلك بمثابة الترخيص لتلك الوحدات ببدء العمل بالموازنة الجديدة. ويجري تنفيذ الموازنة بأن تباشر الوحدة تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين واللوائح المالية وتوريدها، كما تقوم الوحدة بالارتباط والصرف في حدود الاعتمادات المقررة لكل نوع من أنواع المصروفات.

ويجب عند تنفيذ الموازنة مراعاة القواعد الخاصة والمقررة للتنفيذ، ومن أهم هذه القواعد ما يلي:

١ ــ عدم جواز زيادة إجمالي المصروفات الفعلية عن المصروفات المقدرة إلا بعد موافقة السلطة التشريعية على اعتمادات إضافية بالفرق.

٢ ــ عدم جواز الارتباط أو الصرف على بنود غير مدرجة في الموازنة إلا بعد موافقة السلطة التشريعية على اعتمادات تكميلية لتلك البنود الجديدة.

٣ ـ لا يجوز النقل من باب إلى باب آخر حتى ولو كان هناك وفر في الباب المنقول منه إلا بعد الرجوع إلى السلطةالتشريعية والترخيص بذلك.

٤ ـ النقل داخل كل باب أو بين المجموعات أو بين البنود والأنواع داخل المجموعة الواحدة يعتبر من اختصاص السلطة التنفيذية وفقاً لحدود السلطات المالية المرخص بها لكل مسئول.

٥ ـ أن وجود اعتماد مدرج بالموازنة لا يعتبر مبرراً للصرف إلا إذا كانت هناك حاجة فعلية تبرر الصرف.

٦ ـ يجب الالتزام بكافة اللوائح والقوانين المتعلقة بالصرف وعلى سبيل المثال قانون المناقصات العامة وقانون الخدمة المدنية.

٧ ـ يبطل العمل بكل اعتماد مربوط في الموازنة لم يصرف ولم يتقرر صرفه حتى نهاية السنة المالية.

٨ ـ على كل وحدة حكومية أن تتجنب الارتباط أو الصرف على أعمال أو خدمات أو مشتريات عاجلة في الأشهر الأخيرة من السنة المالية بدون حاجة فعلية وإنما فقط بقصد استنفاد ما تبقى من اعتمادات الموازنة.

ويخضع تنفيذ الموازنة لاشراف ومتابعة مستمرة من جانب وزارة المالية والأجهزة الرقابية الأخرى من خلال المندوبين والمفتشين وأيضاً من خلال التقارير الدورية التي تطلبها تلك الأجهزة من الوحدات الحكومية.

رابعاً: مرحلة الرقابة:

تهدف الرقابة على تنفيذ الموازنة إلى التحقق من سلامة وصحة العمليات من الناحية المستندية والحسابية ومدى التزام الوحدة بالاعتمادات المدرجة في الموازنة وبالتعليمات واللوائح المالية والإدارية. كما تهدف الرقابة أيضاً إلى مراجعة وتقييم النتائج للتعرف على مستوى أداء الوحدة لتحقيق الأهداف المحددة لها مقدماً في ضوء خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

والواقع أن النظم الحالية للموازنة وللمحاسبة الحكومية تركز على الجوانب الحسابية والمستندية واللائحية والقانونية في عملية الرقابة ولا تعطي الاهتمام لمراجعة وتقييم النتائج. إلا أن التطور الحديث في مجال الموازنات والمحاسبة الحكومية يركز على مراجعة وتقييم النتائج ويعطي الاهتمام الأكبر لأهمية قياس كفاءة وفعالية تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية.

أنواع الرقابة على الموازنة:

تتعدد أنواع الرقابة على الموازنة بتعدد الاتجاهات التي ينظر من خلالها لعملية الرقابة مما يترتب عليه تعدد مفاهيم الرقابة كما يتضح فيما يلي:

١ ـ من حيث الأجهزة القائمة بالرقابة:

أ ـ رقابة داخلية:

وهي التي تقوم بها الأجهزة الداخلية بالوحدة الإدارية كالرقابة التي يقوم بها قسم المراجعة أو قسم المتابعة بالوحدة. كما أن رقابة وزارة المالية تعد أيضاً رقابة داخلية باعتبار أنها الجهة المسئولة عن أعمال الموازنة من إعداد وتنفيذ ورقابة.

ب ـ رقابة خارجية:

وهي التي تقوم بها الأجهزة الرقابية الخارجية، كالرقابة التشريعية التي تقوم بها المجالس النيابية، والرقابة التي يقوم بها الجهاز الرقابي المحاسبي للدولة باعتباره هيئة فنية مستقلة، والرقابة التي تقوم بها الوزارات والهيئات الأخرى المرتبطة بأعمال الموازنة مثل وزارة التخطيط، ديوان الموظفين، جهاز الاحصاء ـ الخ. بالإضافة إلى ذلك ما تقوم به الهيئات القضائية من رقابة في ظروف معينة وفي حالات خاصة.

٢ ــ من حيث مواعيد الرقابة :

أ ــ رقابة سابقة (مانعة) :

ويقصد بها الرقابة السابقة على التنفيذ أي قبل الصرف بالنسبة للمصروفات مثلاً. وتتطلب ضرورة الحصول على اعتماد الجهة المسئولة قبل الارتباط أو الصرف والالتزام بالاعتمادات الواردة بالموازنة ويقتضي ذلك مراجعة حسابية ومستندية والتحقق من تنفيذ كافة اللوائح والتعليمات. ويطلق على هذا النوع من الرقابة الرقابة الواقية أو المانعة حيث أنها تهدف إلى منع أو تجنب الأخطاء أو التجاوزات. وقد يعاب على هذا النوع من الرقابة تعقيد وإطالة الاجراءات.

ب ــ رقابة لاحقة (كاشفة) :

ويقصد بها الرقابة بعد اتمام التنفيذ كعمليات المراجعة والتحقق من تحصيل الايرادات وايداعها في خزائن الدولة ومن أن المصروفات تمت في حدود الاعتمادات المقررة وفقاً للتعليمات واللوائح. ويطلق على هذا النوع من الرقابة الرقابة الكاشفة أو المصححة لما وقع من أخطاء أو تجاوزات.

٣ ــ من حيث طبيعة الرقابة :

أ ــ رقابة مستندية :

ويقصد بها المراجعة والتحقق من وجود المستندات المؤيدة للعمليات ومن سلامتها واكتمالها واستيفائها وفقاً لاجراءات ونظم العمل المقررة.

ب ــ رقابة حسابية ومحاسبية :

ويقصد بها المراجعة والتحقق من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي ودقة الأرقام في الدفاتر والسجلات والكشوف والموازين والتقارير، وكذلك التحقق من صحة التصرفات المالية .

جـ ــ رقابة اقتصادية :

ويقصد بها المتابعة والرقابة على البرامج والأنشطة الحكومية بقصد تقييم كفاءة وفعالية تلك البرامج والأنشطة في تحقيق أهدافها .

وتتضمن الرقابة الاقتصادية أيضا تقييم الآثار الاقتصادية والاجتماعية للموازنة . لذلك يطلق على هذا النوع من الرقابة الرقابة الفنية أو تقييم الأداء بمعناه الواسع .

د ــ رقابة إدارية :

ويقصد بها تقييم النظم والاجراءات والأساليب التي تهدف إلى المحافظة على موارد الوحدة والعمل على رفع كفاءة وفعالية الأداء . أي أنها تتضمن المراجعة المستمرة للنظم الإدارية والمالية والتحقق من سلامة عملية اتخاذ القرارات .

٤ ــ من حيث موضوع الرقابة :

تتعدد وتتنوع العناصر موضوع الرقابة فهناك الرقابة على المصروفات، الرقابة على الإيرادات، الرقابة على الأصول والموارد، الرقابة على الالتزامات . . الخ . ومن أهم موضوعات الرقابة فيما يتعلق بالموازنة الرقابة على المصروفات والرقابة على الإيرادات .

أ ــ الرقابة على المصروفات :

وتهدف إلى ترشيد الانفاق والعمل على ضبطه بما يحقق الكفاءة في العمليات. ولتحقيق ذلك تركز الرقابة على المصروفات على الأمور التالية :

ــ التحقق من وجود مبرر وضرورة فعلية للصرف فلا يكفي أن يكون هناك اعتماد بالموازنة .
ــ الالتزام بكافة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والإدارية .
ــ مراجعة مستندات الصرف .
ــ مراجعة حسابية للدفاتر والسجلات والتوجيه المحاسبي للمصروفات .
ــ التأكد من وجود اعتماد بالموازنة للعمل المزمع مباشرته وإلا تطلب الأمر الحصول على اعتماد اضافي والتحقق في هذه الحالة من موافقة السلطة المختصة .
ــ التأكد من كفاية الاعتماد المدرج بالموازنة وإلا تطلب الأمر الحصول على اعتماد تكميلي أو النقل من بند إلى بند داخل الباب الواحد أو النقل من باب إلى آخر والتحقق من موافقة السلطة المختصة بذلك .

ب ــ الرقابة على الإيرادات :

وتهدف إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في تحصيل إيرادات الدولة والمحافظة على مواردها الاقتصادية وعدم ضياعها وكذلك مراجعة القوانين واللوائح والتعليمات والتأكد من كفايتها لتحقيق الأهداف السابقة . ولتحقيق ذلك تركز الرقابة على الإيرادات على الأمور التالية :

ــ التأكد من تحصيل كافة الإيرادات والمستحقات للدولة وفقاً للقوانين وحصر المبالغ التي لم يتم تحصيلها والتأكد من بذل كل ما يمكن من مجهودات لتحصيلها والمتابعة المستمرة لتحصيلها .
ــ التأكد من عدم حدوث تنازل أو اعفاء من سداد إيرادات ومستحقات الدولة دون نص قانوني أو بدون تصديق السلطة المختصة بذلك .

ـ التحقق من اتخاذ التدابير الكافية لرفع كفاءة تحصيل الإيرادات والمستحقات.

ـ المراجعة المستندية لعمليات تحصيل الإيرادات.

ـ المراجعة المحاسبية للدفاتر والسجلات والتوجيه المحاسبي للإيرادات.

والواقع أن الرقابة من أهم المراحل في عمليات الموازنة إذ يتوقف عليها نجاح تنفيذ الخطط والبرامج والتحقق من كفاءة وفعالية الخطط والسياسات المرسومة في تحقيق الأهداف المرجوة ووضعها موضع التطبيق العملي.

الفصل الثالث

تطوّر الموازنة العامّة للدّولة

لقد تطورت الموازنة العامة للدولة تطوراً ملحوظاً خلال نصف القرن الماضي حيث مرت بمراحل عديدة ارتبطت بالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية واتساع الدور الذي تلعبه الدولة في هذه المجالات. وقد كان أيضاً للتقدم في مجال العلوم الإدارية والسلوكية والكمية الأثر الكبير في إحداث هذه التطورات.

وقد اتخذ التطور في الموازنة العامة للدولة اتجاهات عديدة أهمها:

١ ـ التركيز على الجوانب التخطيطية والقرارية التي تسبق إعداد الموازنة أو تتلازم مع مراحلها الأولى واعتبار هذه الجوانب جزءاً أصيلاً في عملية الموازنة.

٢ ـ التركيز على جوانب المسئولية وتحديدها والتقرير عنها في المراحل المختلفة للموازنة بحيث تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قرارية معينة أو برنامج أو نشاط معين.

٣ ـ تطوير النظام المحاسبي الحكومي بحيث يوفر البيانات والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والمصروفات التي تمكن من تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها.

٤ ـ تطوير أساليب القياس وأسس إعداد الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة على تنفيذها.

٥ ــ تطوير التقارير من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت بحيث تكون أكثر فعالية في معاونة ومساعدة مستخدمي تلك التقارير.

ونعرض فيما يلي التطورات الأساسية التي مرت بها الموازنة والتي تمثل تغيرات جذرية في فلسفة الموازنة العامة للدولة:

أولا: موازنة البنود (الموازنة التقليدية)
ثانياً: موازنة البرامج والأداء.
ثالثاً: نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة.
رابعاً: الموازنة الصفرية.

ونتعرض بالشرح للتطورات السابقة في المباحث التالية:

المبحث الأول
موازنة البنود (الموازنة التقليدية)

وتمثل أقدم صورة من صور الموازنة وتمتاز بالسهولة والبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها. بالإضافة إلى ذلك يسهل فهمها من جانب غير المتخصصين. وتتبنى الموازنة التقليدية على التبويب النوعي للمصروفات والإيرادات في أبواب ومجموعات وبنود وأنواع تخصص الاعتمادات لكل منها حتى يمكن التعرف على العناصر التفصيلية للمصروفات ومصادر الإيرادات. وبالإضافة إلى التبويب النوعي تتم الاستعانة بتبويبات فرعية أخرى كالتبويب الإداري والتبويب الاقتصادي.

وتركز الموازنة التقليدية على تحقيق الرقابة المالية والقانونية على عناصر المصروفات والإيرادات، وقد كان ذلك الهدف يتلاءم مع الظروف السائدة في القرن التاسع عشر كتواضع الهيكل الاقتصادي والاجتماعي لدول العالم واقتصار دور الحكومات على أداء الوظائف السيادية (الدفاع، الأمن، القضاء) والوظائف

الأخرى التي يحجم الأفراد أو المشروعات الخاصة عن القيام بها بما يتفق مع تعاليم الاقتصاد الحر التي نادى بها آدم سميث والاقتصاديون التقليديون من بعده.

وقد كان الاهتمام الأكبر للحكومات في ذلك الوقت يتركز على إحداث التوازن الحسابي بين الإيرادات والمصروفات لتفادي الآثار الاقتصادية الضارة التي يمكن أن تترتب على العجز في الموازنة.

وكذلك فان الموازنة التقليدية تركز على تمويل السلع والخدمات التي تحتاجها الوحدات الحكومية في أدائها لعملها. وتلتزم هذه الوحدات فقط بعدم تجاوز حدود التمويل المعتمد دون الاهتمام بالعائد الذي حققته الوحدة منه، أي أنها تهتم بجانب المدخلات فقط وتتجاهل ما تنتجه تلك الوحدات من سلع أو تقدمه من خدمات والكيفية التي يتم بها ذلك.

وقد أدى التقدم الذي حدث في مجال العلوم الإدارية والسلوكية وتطور دور الحكومات وإدراكها لمسئوليتها الاجتماعية تجاه أفراد ومؤسسات الدولة إلى أن الموازنة التقليدية أصبحت لا تتلاءم وهذه التطورات والأحداث.

وتوجه الانتقادات التالية للموازنة التقليدية:

١ ــ التركيز فقط على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة وبخاصة التحقق من نزاهة العاملين وحسن استخدامهم للأموال العامة.

٢ ــ توفير معلومات وبيانات غير كافية لمعاونة ومساندة الإدارة الحكومية في أداء وظائفها وخاصة وظيفة التخطيط واتخاذ القرارات.

٣ ــ قدرتها المحدودة على تشخيص المشاكل وتقديم الحلول كأساس لرسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية.

٤ ــ عدم قدرتها على التكيف مع الظروف غير المستقرة والمتقلبة التي يتميز بها هذا العصر.

٥ ــ التركيز على جانب المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بجانب

المخرجات والعلاقة بينهما وبذلك لا يمكن التعرف على اقتصادية كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية.

٦ ـ عدم الربط بين مخرجات الوحدات الحكومية وبين الأهداف المحددة لها.

٧ ـ عدم إمكانية متابعة وتقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية نظراً لتوزع الاستخدامات والموارد على الوحدات والإدارات المتعددة أو على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والأنشطة.

ونتيجة لأوجه قصور الموازنة التقليدية السابق عرضها بدأت المحاولات لتطوير الموازنة العامة للدولة وكانت أول هذه المحاولات موازنة البرامج والأداء.

المبحث الثاني
موازنة البرامج والأداء

لقد ساهمت عوامل عديدة في تعميق جوانب القصور السابق عرضها للموازنة التقليدية وإبراز ضرورة استحداث نظم متطورة للموازنة العامة للدولة. ومن أهم العوامل التي ساعدت على ذلك ما ترتب على الكساد العالمي الكبير في عام ١٩٢٩ من تغيير في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتبني الفلسفة الكينزية التي تقضي بتدخل الدولة في ترشيد واستخدام الموارد الاقتصادية وتخصيصها على مجالات الانتاج المختلفة والتأثير على مستويات الإدخار والاستثمار والعمالة. وقد تمثل هذا الاتجاه في الولايات المتحدة الأمريكية فيما طبقه الرئيس الأمريكي روزفلت من برامج عرفت باسم New Deal.

بالإضافة إلى ذلك كان للتقدم في العلوم الإدارية والسلوكية والكمية المتعلقة باتخاذ القرارات وللتقدم في الأساليب الرياضية والاحصائية الأثر الكبير في افساح المجال لتطبيق أساليب ووسائل أكثر تقدماً في مجال الموازنة بصفة خاصة وفي مجال الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء بالوحدات الإدارية بصفة عامة.

وقد ظهرت فكرة موازنة البرامج والأداء كنتيجة للجهود التي بذلت في الولايات المتحدة الأمريكية في هذا المجال، فقد كانت إحدى اللجان التي شكلت لذلك وعرفت باسم «Hover Commission» أول من نادى بتطبيق موازنة البرامج والأداء.

مفهوم موازنة البرامج والأداء:

تعددت مفاهيم موازنة البرامج والأداء، ولكن العامل المشترك بين هذه المفاهيم هو أنها تركز على الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية وليس على وسائل تنفيذ الأعمال أو الأنشطة (عناصر الاستخدامات المختلفة من سلع وخدمات) كما هو الحال في الموازنة التقليدية.

وكذلك فأن موازنة البرامج والأداء تركز على الربط أو التنسيق بين البرامج في الوحدات الحكومية وبين الأهداف العامة للدولة وخاصة في الدول التي تأخذ بمفهوم الاقتصاد المخطط أو الموجه. ويتم ذلك بتقسيم الموازنة العامة للدولة إلى موازنات فرعية على مستوى الوزارات أو الهيئات ثم إلى برامج رئيسية وفرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجماً التي قد تكلف بتنفيذ برنامج كامل أو جزء من برنامج، وفي النهاية يتم تقسيم البرامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تترجم إلى وحدات أداء.

وعلى ذلك فأنه يتم بناء موازنة البرامج والأداء على أساس تبويب الموازنة وفقاً للبرامج ووحدات الأداء أو المسئولية على اعتبار أنه التبويب الرئيسي على أن تستخدم تبويبات فرعية أخرى كالتبويب النوعي.

ويمكن تلخيص إجراءات أو خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء فيما يلي:

١ ـ تبرير الأموال المطلوبة في الموازنة في شكل أهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل للوحدة الحكومية مع الربط بين تلك الأهداف والأهداف العامة للدولة.

٢ ـ تحديد البرامج والأنشطة الرئيسية والفرعية التي تحقق تلك الأهداف.
٣ ـ تحديد وتوصيف وحدات الأداء لكل نشاط.
٤ ـ دراسة وتحديد عناصر تكاليف كل نشاط وبرنامج.
٥ ـ تحديد البيانات الكمية والنوعية عن عناصر الأنشطة والبرامج المدرجة في الموازنة.
٦ ـ تحديد وتعريف الوحدات الإدارية (مراكز المسئولية) المكلفة بتنفيذ البرامج والأنشطة.
٧ ـ تحديد مصادر التمويل.
٨ ـ تحديد أولويات تنفيذ البرامج والأنشطة ووضع برنامج زمني لذلك.

التفرقة بين البرامج والأداء:

قد ينظر للبرامج والأداء على أنهما موازنة واحدة، أو قد ينظر لهما على أنهما موازنتين «موازنة البرامج» و«موازنة الأداء» باعتبارهما مرحلتين منفصلتين من مراحل تطور الموازنة.

وتعرف موازنة الأداء بأنها موازنة أصغر وحدة إدارية بينما تعرف موازنة البرامج بأنها الموازنة التي تتكون من موازنات أداء الوحدات الصغيرة والتي تكون فيما بينها البرنامج(٥). بالإضافة إلى ذلك يفرق البعض بين البرنامج والأداء على أساس أن موازنة البرامج تعتبر أداة تخطيطية بينما موازنة الأداء تعتبر أداة رقابية وترتبط كل منهما بالأخرى على أساس أن التخطيط يعتبر عنصراً لازماً للرقابة وأن الرقابة الايجابية تتطلب بالضرورة تخطيطاً مسبقاً(٦).

ويمكن التمييز بين موازنة البرامج وموازنة الأداء في الأمور الثلاثة التالية:

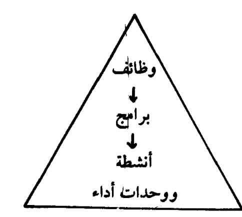
١ ـ الارتباط بالمستويات الإدارية حيث ترتبط موازنة البرامج عادة بمستوى إداري أعلى من المستوى الإداري الذي ترتبط به موازنة الأداء التي ترتبط عادة بالمستويات التنفيذية. أي أن البرنامج يحتوي على عدد من وحدات الأداء.

٢ ــ الارتباط بعنصر الزمن حيث ترتبط موازنة البرامج بالتخطيط للمستقبل بينما ترتبط موازنة الأداء بقياس وتقييم ما يتم من إنجازات.

٣ ــ وأخيراً من حيث أولوية الإعداد حيث أن إعداد موازنة البرامج يسبق إعداد موازنة الأداء باعتبار أن موازنة البرامج هي الإطار الذي يتم قياس الأداء وفقاً له.

أسس تبويب موازنة البرامج والأداء:

يرتكز التبويب في موازنة البرامج والأداء على التبويب الهرمي المتدرج من الوظائف إلى البرامج ثم إلى الأنشطة ووحدات الأداء. ويوضح الشكل التالي هذا التسلسل الهرمي:



شكل رقم (٦)
التسلسل الهرمي في تبويب موازنة البرامج والأداء

ويتعلق المستوى الأول من التبويب بالوظائف الأساسية للحكومة مثل الوظائف العامة ـ وظيفة الدفاع ـ وظائف الخدمة الاجتماعية ـ وظائف خدمات المجتمع ـ وظائف اقتصادية.

ثم تقسيم الوظائف الرئيسية إلى وظائف فرعيـة، فعلي سبيـل المثال تبـويب الـوظائف العـامة إلى الأمن والعـدالة، المـالية، الخـارجية، والـوظـائف الإداريـة والتنـظيمية. . الـخ، وتبويب وظـائف الخدمـات الاجتماعيـة إلى وظيفة التعليم، الصحـة، الشئون الاجتـماعية. . الـخ، وتبويب الوظائف الاقتصـادية إلى وظيفـة النقل والمواصلات، الكهرباء والماء، التعدين والصناعات الاستخراجيـة، التجارة والصناعة، والزراعة. . الخ.

ويتعلق المستوى الثاني من التبويب بالبرامج أو الأعمال الرئيسيـة ثم تبويبهـا إلى بـرامج فـرعية تفصيليـة وفقاً للمنـاطق الجغرافيـة، طبيعة الأعـمال المطلوبـة، المستفيـدين من الخدمـة، وهكذا. . ويـرتبط هذا المستـوى بمستـوى المـديـريـة أو المصلحة في الهيكل التنظيمي للدولة فعلى سبيل المثال تبوب وظيفة الزراعـة حسب المحافظات أو المديريات والمصالح بكل محافظة، أو حسب طبيعة العمل كـبرنامـج للأبحاث الزراعية، برنامج للثروة الحيوانيـة، برنـامج للتشجـير. . . الخ، وعـلى أساس المستفيدين كصغار الملاك، كبار الملاك، والتعاونيات.

أما المستوى الثالث فيتعلق بتبويب كل برنامج رئيسي أو فـرعي إلى مجموعـة من الأنشطة المميزة والمتجانسة التي تسـاهم في انجاز الـبرنامـج وبالتـالي الهدف أو الـوظيفة الأسـاسية. ثم يتم تبـويب هـذه الأنشـطة إلى وحـدات الأداء التي عـلى أسـاسها يتم تقييم الـوحدات الإداريـة والبرامـج. ويرتبط هـذا المستوى بمستـوى الوحدات الإدارية أو الأقسام في الهيكل التنظيمي للدولة.

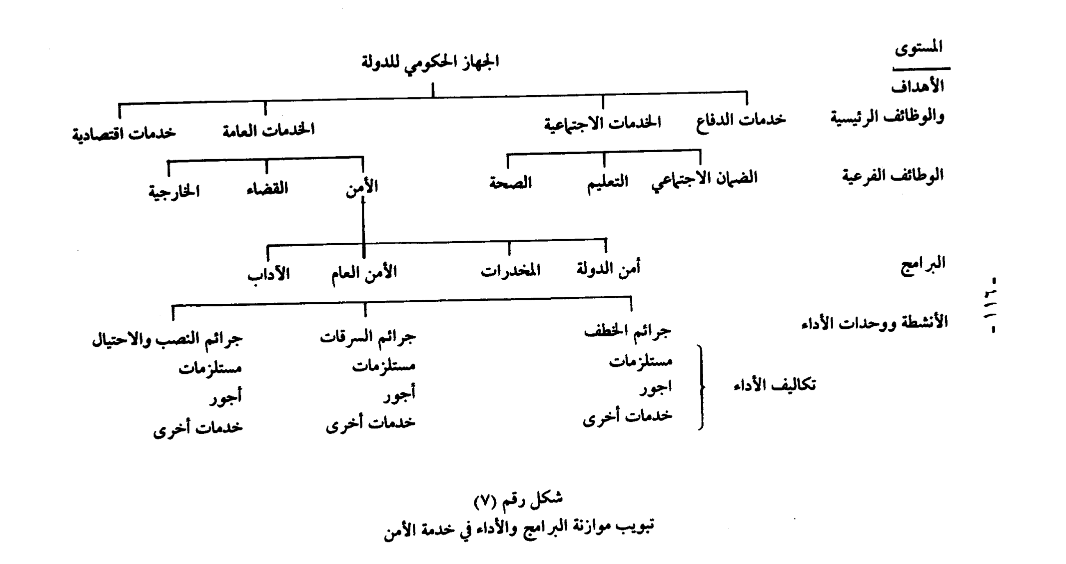
ويلاحظ على هذا التبويب ما يلي:

١ ــ تضاف تبويبات أخرى فرعية لهذا التبويب الأسـاسي وخاصـة التبويب الفرعي حسب طبيعة النفقـة أو الإيراد فيتم تبـويب كل نشـاط، برنـامج، وحـدة إدارية، وزارة وفقاً لعناصر التكاليف الخاصة بها.

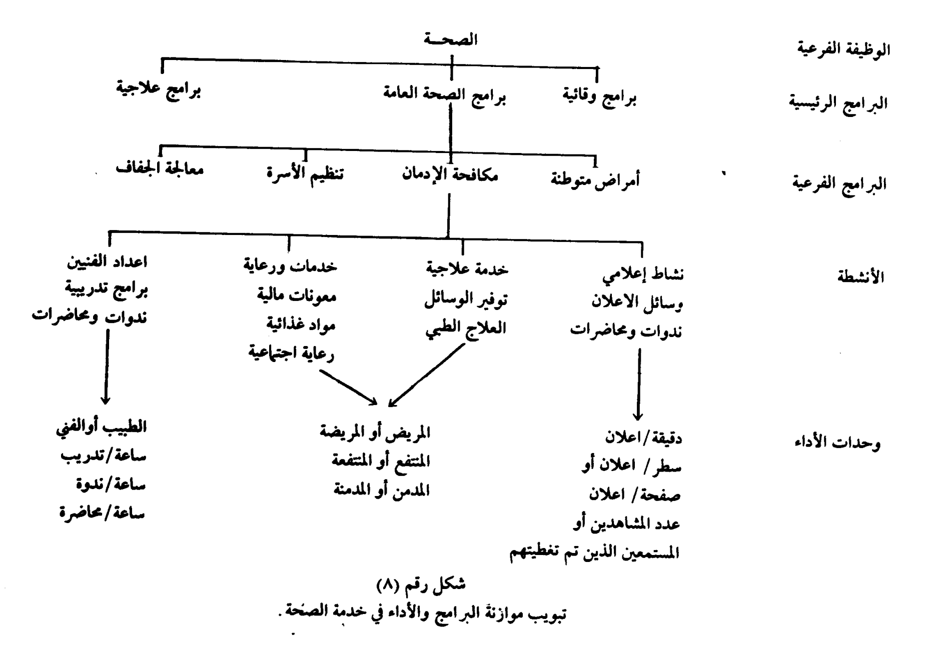
٢ ــ يثـار الجدل والنقـاش بشأن معـالجة استخـدامـات الإدارة العـامـة أو الإدارات المعاونة للوحدات التي تقوم بالأنشطة والبرامج. ففي حـين يرى البعض

توزيع استخدامات الإدارة العامة أو الإدارات المعاونة على البرامج والأنشطة يـرى البعض الآخر اعتبار الإدارة العامة والإدارات المعاونة برنامجاً مستقلاً يعامل معاملة البرامج الأخرى. ويعتبر الرأي الثاني هو الأفضل نـظراً لصعوبـة توزيـع أو تحميل استخـدامات هـذه الإدارات على الـبرامج والأنشـطة ورغبة في قيـاس كفـاءة أداء أنشطة الإدارة العامة والإدارات المعاونة على حدة(٧).

ويوضح الشكلان التاليان مثالين لـطرق التبويب المتبعـة في موازنـة البرامـج والأداء:



شكل رقم (٧)
تبويب موازنة البرامج والأداء في خدمة الأمن



شكل رقم (٨)
تبويب موازنة البرامج والأداء في خدمة الصحة.

ويتضح من ذلك أن للتبويب في ظل موازنة البرامج والأداء ابعاداً عديدة منها:

١ ـ التبويب الأساسي وهو التبويب وفقاً للبرامج وان كان هذا لا يمنع من استخدام كافة أنواع التبويبات الأخرى كتبويبات فرعية.

٢ ـ يشمل التبويب الأساسي جانبي التكلفة والعائد متمثلاً في التركيز على تحديد وحدات الأداء لكل نشاط أو برنامج والتي تعكس جانب العوائد.

٣ ـ يرتكز التبويب أيضاً على وحدات المسئولية بما يمكن من حصر وتجميع التكاليف والعوائد لكل وحدة مسئولية معينة كأساس لتقييم الأداء.

تقييم موازنة البرامج والأداء:

لتقييم نظام موازنة البرامج والأداء نتعرض لجوانب القوة التي تتمثل في مزايا وفوائد تطبيق هذا النظام، كما نتعرض لجوانب الضعف التي تتمثل في مشاكل تطبيق واستخدام هذاالنظام.

أولا: مزايا وفوائد تطبيق موازنة البرامج والأداء:

يحقق تطبيق موازنة البرامج والأداء مزايا وفوائد عديدة في مجالات مختلفة نعرضها في الإطار التالي:

١ ـ المجال التخطيطي:

تزيد من فاعلية التخطيط لأنها تدخل أو تدمج جانب التخطيط في عمليات الموازنة، وبالتالي فهي تتطلب:

أ ـ تحديد وصياغة أهداف كل وحدة إدارية في شكل برامج وأنشطة وترجمة ذلك في صورة وحدات أداء أو إنجاز معبراً عنها كمياً أو نوعياً.

ب ـ تقدير تكاليف البرامج والأنشطة بما يحقق مستوى الانجاز المخطط.

جـ ـ تخصيص الاعتمادات والأموال اللازمة على أساس التكاليف المقدرة للأعمال أو الأنشطة.

٢ ـ المجال التنفيذي:

يُمكِّن تطبيق موازنة البرامج والأداء من ترشيد تنفيذ البرامج والأنشطة حيث يتم بصفة مستمرة متابعة التنفيذ ومقارنة ما تم إنجازه في صورة وحدات أداء بما هو مخطط مسبقاً.

٣ ـ المجال الرقابي:

يضيف تطبيق موازنة الأداء أبعاداً جديدة للرقابة المالية والاقتصادية حيث تمكن من التقييم الفني الاقتصادي للبرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الإدارية، كما أنها تمكن من تبرير التصرفات والانحرافات. وينعكس ذلك في تحقيق رقابة فعالة وترشيد للانفاق الحكومي وخفض لتكاليف انجاز الأنشطة والبرامج الحكومية.

٤ ـ المجال التنظيمي :

يُمكِّن تطبيق موازنة البرامج والأداء عن طريق ربط تبويبها الأساسي (البرامج) بالتبويب حسب الوحدات الإدارية (الإداري) من تحديد مراكز المسئولية ووحدات الأداء وخلق الأساس المناسب لمحاسبة المسئولية لكل مركز مسئولية عن الأنشطة الموكلة إليه.

٥ ـ المجال السلوكي:

يتيح تطبيق موازنة البرامج والأداء فرصة أكبر للعاملين في المشاركة في إعداد الموازنة وفي وضع وصياغة الأهداف والمعايير بطريقة واقعية، كما أنها تربط بين المجهودات المبذولة والانجازات المحققة. وينعكس ذلك في رفع الروح المعنوية

للعاملين والتزامهم ورغبتهم في تحقيق انجاز أفضل نتيجة اقتناعهم ومشاركتهم في إعداد الموازنة.

٦ ــ المجال الاجتماعي أو القومي:

يتيح تطبيق موازنة البرامج والأداء تقييم ما تحققه البرامج والأنشطة من عوائد اجتماعية واقتصادية على المستوى القومي. هذا بالإضافة إلى أن المزايا التي تتحقق من تطبيق موازنة البرامج والأداء في مجال ترشيد الانفاق الحكومي وتخفيض تكلفة البرامج والأنشطة وتحقيق الاستخدام الأفضل لموارد الدولة وتخفيض الأعباء عن المواطنين من خلال خفض معدلات الضرائب.

ثانياً: مشاكل تطبيق موازنة البرامج والأداء:

لقد صادف تطبيق موازنة البرامج والأداء مشاكل عديدة ظهرت نتيجة للتطبيق العملي لهذا النظام في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا. وفيما يلي أهم هذه المشاكل:

١ ــ صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري حيث تفتقد بعض هذه الأنشطة إلى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الانجاز. فبعض الخدمات مثل الأمن، والعدالة، والدفاع يكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها. وترجع هذه الصعوبة إلى طبيعة تلك الخدمات وكونها غير ملموسة وغير متكررة أو نمطية نظراً لغياب السوق لمثل هذه السلع والخدمات حيث يقتصر تقديمها على الأجهزة الحكومية.

٢ ــ ظهور دوافع عديدة لدى العاملين (تنظيمية، وسلوكية، وفكرية) ضد تطبيق النظام الجديد بل وصل الأمر في بعض الأحيان إلى مقاومة النظام الجديد.

٣ ــ ضعف خبرة وكفاءة العاملين في الجهاز الإداري للدولة حيث يتطلب

تطبيق موازنة البرامج والأداء خبرات فنية مدربة ذات كفاءة عالية يندر وجودها في الوحدات الإدارية.

٤ ـ القصور في مجال التخطيط حيث يتم التركيز على البرامج والأنشطة كغايات في حد ذاتها وليست كوسائل لتحقيق الأهداف القومية نظراً لعدم الربط بينها وبين الخطة على المستوى القومي.

٥ ـ اختيار البرامج والأنشطة لا يتم طبقاً للأسس العلمية السليمة في مجال اتخاذ القرارات التي تقضي بضرورة تحديد البدائل وتقييمها لاختيار البديل الأفضل الذي يحقق أكبر إسهام اجتماعي لاستخدام موارد الدولة.

٦ ـ ارتفاع تكلفة التطبيق لما يتطلبه من جهود وأعباء مكتبية كثيرة لإعداد التقارير الخاصة بمراحل إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم البرامج والأنشطة.

٧ ـ عدم ملاءمة الهياكل الإدارية والتنظيمية للجهاز الإداري للدولة لتطبيق مفهوم البرامج والأداء حيث تتداخل اختصاصات الوحدات الإدارية، فهناك العديد من الوحدات التي تقوم ببرامج متشابهة أو بجزء من برنامج. وقد ترتب على ذلك غياب النظرة الشاملة للبرامج وصعوبة التقييم وتحديد المسئولية.

٨ ـ اهتمت موازنة البرامج والأداء بالأجل القصير حيث تعد عن فترة زمنية طولها عام على الرغم من أن التقييم السليم للبرنامج لا يرتبط بفترة زمنية واحدة وإنما يجب اعتباره وحدة قرارية مستقلة يتم تقييمها على هذا الأساس.

٩ ـ قصور النظم المحاسبية ونظم المعلومات الموجودة في الجهاز الإداري للدولة عن الوفاء بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء.

وقد ترتب على ظهور هذه المشاكل العديدة أن ظهرت الحاجة إلى نظام آخر يحاول التخلص منها، لذلك استحدث نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة كمرحلة متطورة للموازنة العامة للدولة.

المبحث الثالث
نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة

ظهر نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة لعلاج قصور موازنة البرامج والأداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية، واقتصار موازنات البرامج والأداء على الأجل القصير فقط، وعدم اختيار البرامج التي تدرج في الموازنة وفقاً للطريقة العلمية لاتخاذ القرارات التي تقضي بالمفاضلة بين البرامج لاختيار أفضلها.

مفهوم نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة:

لقد ساهمت عوامل عديدة في بلورة فكرة هذا النظام الجديد، ومن أهم هذه العوامل الاعتراف بجانب التخطيط كأحد الأعمدة الرئيسية في إعداد الموازنة وضرورة اتباع الأسس العلمية في عملية اتخاذ القرارات كاستخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد في القرارات الخاصة بالانفاق الحكومي. ويعتمد هذا النظام على الربط والتكامل بين ثلاثة عوامل رئيسية هي:

أ - الأهداف المطلوب تحقيقها (التخطيط)
ب - وسائل تحقيق الأهداف (البرامج والأنشطة)
جـ - الأموال المتاحة لتمويل البرامج والأنشطة (الموازنة).

أي أنها تعتمد على التكامل بين هذه العوامل الثلاثة فتبدأ دورتها بالتخطيط وصياغة الأهداف ثم يلي ذلك تحديد البرامج والأنشطة التي تكفل تحقيق هذه الأهداف وبعد ذلك تبحث في مصادر التمويل بالتعرف على الموارد المتاحة لتنفيذ البرامج والأنشطة والبرنامج الزمني لذلك.

ويمكن أن يعرف هذا النظام بأنه منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع

استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنتظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة.

وقد كانت وزارة الدفاع الأمريكية أول من طبق هذا النظام في عام ١٩٦١. وفي عام ١٩٦٥ أوصى الرئيس الأمريكي في ذلك الوقت جونسون بتعميم تطبيقه في كافة القطاعات الحكومية المركزية والمحلية. وقد تمثلت محاولة وزارة الدفاع في تقسيم موازنتها إلى عدد من البرامج التي تندرج تحت تقسيمات رئيسية مثل برنامج قوات الدفاع الاستراتيجية، برنامج الصواريخ، برنامج القوات العامة، برنامج النقل والتموين، برنامج البحث والتطوير، وهكذا.

ويتم تحديد نوعية البرامج على أساس من الربط بينها وبين الخطة العامة والاستراتيجية لوزارة الدفاع التي تتسق والاستراتيجية العامة للدولة. ويتم تحديد البرامج البديلة لتحقيق هذه الأهداف وتقييمها والمفاضلة بينها على أساس من التكلفة والعائد بجانب الاعتبارات الأخرى الاقتصادية والاجتماعية والأمنية. وقد يستغرق تنفيذ البرنامج فترة طويلة الأجل فيتم إعداد جدول زمني للتنفيذ، ثم تتم الترجمة الرقمية لهذا الجدول الزمني في صورة موازنة سنوية.

ويتضح من ذلك أن هذا المنهج ما هو إلا تطبيق للأسس والمبادىء الاقتصادية والتجارية والأسس العلمية لاتخاذ القرارات في مجال النشاط الحكومي، وما يتفق والاتجاه الحديث في تطوير المحاسبة في هذا النشاط.

المقومات الأساسية لنظام الموازنة والتخطيط والبرمجة:

يعتمد هذا النظام في تحقيق هدف ربط البرامج الحكومية بالأهداف العامة للدولة وتقييم مساهمتها على المستوى القومي الاقتصادي والاجتماعي على عدد من المقومات الأساسية[٨] التي تمثل المتطلبات الحدية لنجاح هذا النظام.

وتتلخص المقومات الأساسية لهذا النظام فيما يلي:

أولا: صياغة الأهداف:

ويقتضي ذلك التعرف على الأهداف العامة للدولة ـ الاقتصادية والاجتماعية ـ ومحاولة صياغة هذه الأهداف في أهداف فرعية أكثر تحديداً ووضوحاً، ثم إلى برامج رئيسية وفرعية لتحقيق هذه الأهداف تم تحليل البرامج والأنشطة ويتطلب ذلك:

١ ــ تحديد الإطار العام لسياسات الدولة.
٢ ــ تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية
٣ ــ تحديد نوعية الخدمات والسلع التي تقدمها الأجهزة الإدارية.
٤ ــ تحديد كمية الخدمات والسلع التي تقدمها الأجهزة الإدارية وهذا يقتضي تحديد الحجم الأمثل للوحدات الإدارية وامكانياتها ويرتبط ذلك بسياسة التسعير ونمط التوزيع والاعتبارات الاجتماعية.
٥ ــ توفير التنسيق والتكامل بين القطاعات المختلفة للدولة حتى لا تحدث اختناقات في بعض القطاعات وفائض في قطاعات أخرى.

ويتوقف تحديد الإطار العام لسياسات الدولة على النظام السياسي والاجتماعي المطبق في الدولة والذي يشكل هذا الإطار، وترتيباً على ذلك فأن الأهداف تختلف من مجتمع إلى آخر وقد تختلف في المجتمع الواحد من فترة إلى أخرى أو من مرحلة إلى أخرى. كما تختلف الأهداف أيضا أو على الأقل أولويات تحقيق هذه الأهداف من فرد إلى آخر. ومن الأهمية بمكان ضرورة تحقيق نوع من القبول أو الاتفاق العام بين أفراد الشعب على الأهداف وأولوياتها خلال فترة معينة حتى تتوحد الجهود في سبيل تحقيقها، كأن يتفق على أن التنمية الاقتصادية، والتكافل الاجتماعي، والأمن، والعدالة، والصحة، والتعليم هي الأهداف الأساسية خلال هذه المرحلة مع اعطاء الأولوية لقضايا التنمية الاقتصادية.

وحتى يتم وضع هذه الأهداف موضع التطبيق العملي ينبغي تحليلها إلى أهداف فرعية أكثر تحديداً ووضوحاً كأن يتم تحليل هدف التنمية الاقتصادية إلى

أهـداف فرعيـة في كل قـطاع من القطاعـات الاقتصاديـة مثل القـطاع الزراعي، القطاع الصناعي، قطاع المرافق العامة، قطاع السياحة، وهكذا . .

وتتضمن عملية تحديد وصياغة الأهداف وأولوياتها مشاكل عديدة، ومن أهم هـذه المشاكـل الوصـول إلى صيغـة تحقق التـوازن بـين الأهـداف طـويلة الأجـل والأهـداف قصيرة الأجـل لما يـترتب على ذلـك من استفادة الأجيـال القادمـة على حساب الأجيال الحالية وبالعكس.

ويتم بعد ذلك ترجمة ما تم الاتفاق عليه من أهداف إلى مخـرجات مـطلوب تحقيقها تتمثل في كمية من السلع والخدمات ذات خصائص ومواصفات معينة.

ثانياً: تحديد البرامج وتقييمها:

من أهم المقومات الأساسية لنظام الموازنة والتخطيط والبرمجة، التعـرف على الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تتمثـل في البرامـج التي تخطط الـوحدات الإدارية لإنجازها. ويقتضي ذلك:

١ ــ التعرف على البرامج البديلة وحصرها.

٢ ــ تحليل البرامج لتحديد الأنشطة التي تتفرع من كل برنامج.

٣ ــ تقييم البرامج البديلة وهذا يتـطلب التعرف عـلى التكلفة والعـائد من كل برنامج لتحديد أثر كل برنامج على المستوى القومي. ويجب أن يشمـل التقييم الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

٤ ــ اختيار البديـل الأفضل وهـو البرنـامج الـذي يحقق أكبر صـافي إسهام اجتماعي من استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.

٥ ــ إعـداد الجداول الـزمنية لتنفيـذ البرامـج وذلك بتـوزيع الأنشـطة التي يتكون منها البرنامج على الفترات الزمنية.

ثالثاً: تحديد المسئوليات:

يقتضي تطبيق هذا النظام تقسيم الجهاز الإداري إلى وحدات إدارية مسئولة أو مراكز مسئولية وتحديد البرامج أو الأنشطة التي تدخل في نطاق رقابة واختصاصات كل مركز مما يبرز مشكلة التعارض بين متطلبات التخطيط من تبويب البرامج حسب الأهداف المخططة وبين متطلبات التنظيم من حيث الوحدات المسئولة عن تنفيذ برنامج معين. فقد يتم تنفيذ برنامج معين في وحدات إدارية متعددة، فعلى سبيل المثال برنامج تدريب العاملين يتم في وحدات إدارة عديدة، وكذلك برنامج البحث العلمي يتم في وحدات إدارية عديدة كالجامعات ومراكز البحوث والجمعيات العلمية.. الخ.

ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق الجمع بين تبويبات فرعية عديدة، فيتم التبويب حسب البرامج ثم التبويب حسب مراكز المسئولية أو الوحدات الإدارية المسئولة.

رابعاً: وضع معدلات ومؤشرات للأداء:

يقتضي تطبيق هذا النظام صياغة ووضع معدلات ومؤشرات تستخدم كأساس لتقييم أداء الوحدات الإدارية أو مراكز المسئولية وكذلك تقييم البرامج والأنشطة الحكومية. وبالرغم من صعوبة وضع مثل تلك المعدلات في كثير من المجالات الإدارية إلا أنه ينبغي محاولة التغلب على هذه الصعوبات بالتحليل والدراسة لوحدات الأداء التي يتكون منها كل نشاط أو برنامج ومحاولة تطبيق الأساليب الحديثة في هذا المجال.

خامساً: توفير الكفاءات والخبرات البشرية:

يعتمد تطبيق هذا النظام على توافر الطاقة البشرية ذات الكفاءة والخبرة العالية في مجال التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم الأداء في مجال النشاط الحكومي

وهذا يتطلب تدريب العاملين وتأهيلهم وتنمية قدراتهم بما يتفق ومتطلبات هذا النظام.

سادساً: نظام فعال للمعلومات:

يعتمد تطبيق هذا النظام في مراحله المختلفة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة وبطريقة فورية عن الماضي والحاضر والمستقبل سواء كانت تتعلق بالسياسات العامة الاقتصادية والاجتماعية أو بالموارد والاستخدامات والامكانيات المتاحة لكل وحدة إدارية أو لكل برنامج أو نشاط.

سابعاً: تهيئة الظروف والبيئة الملائمة:

يعتمد تطبيق هذا النظام على خلق الظروف والبيئة المناسبة لتوفير عناصر النجاح من حيث رفع الروح المعنوية لدى العاملين ووعيهم بأهمية الصالح والمال العام، وضع نظام سليم للحوافز وربط الأجر بالانتاج ونظم فعالة للثواب والعقاب على أسس موضوعية لتقييم أداء العاملين، مشاركة العاملين في المراحل المختلفة لهذا النظام، وتوفير الأدوات والمعدات الحديثة كالحاسبات الالكترونية ونظم حفظ البيانات واسترجاعها بما يحقق السرعة والدقة المطلوبة.

تقييم نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة:

مما لا شك فيه أن هذا النظام بأهدافه واجراءاته يعتبر من الأساليب المتقدمة الحديثة التي تعتمد على الأسس العلمية الاقتصادية والتجارية، كما يعتبر هذا النظام تطويراً لنظام موازنة البرامج والأداء فبجانب المزايا والفوائد الخاصة بموازنة البرامج والأداء نجد أن نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة يربط بين البرامج والأهداف على المستوى القومي وعلى مستوى الوحدات الإدارية، كما أنه ينظر إلى وظيفة التخطيط كمرحلة أساسية من مراحل الموازنة العامة للدولة. هذا بالإضافة

إلى أن هذا النظام يركز على استخدام الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات من حيث تحديد البدائل وتقييمها لاختيار البديل الأفضل ومتابعة تنفيذه.

وبالرغم من المزايا العديدة على المستوى الفكري أو النظري إلا أن وضع هذا النظام موضع التطبيق في الدول المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية أظهر الكثير من المشاكل التي تعوق عملية التطبيق[٩].

ونتعرض فيما يلي للمشاكل الأساسية التي صادفت تطبيق نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة في الدول المتقدمة:

١ ــ صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها سواء كانت رئيسية أو فرعية وترجمتها في شكل برامج وأنشطة نظراً لتداخل عوامل عديدة سبق ذكرها عند مناقشة صياغة الأهداف وتحديد الألويات.

٢ ــ يعاب على هذا النظام كونه أداة تخطيطية طويلة الأجل تهتم بالدرجة الأولى بالمستوى القومي، وقد ترتب على ذلك:

أ ــ الاهتمام باتخاذ القرارات المتعلقة باختيار البرامج الحكومية وتحديد حجم المخرجات دون الاهتمام أو الدخول في تفاصيل التخطيط والتنفيذ ومواجهة المشاكل اليومية لعمليات التنفيذ.

ب ــ اهتمت الإدارة العليا ببحث أساليب التغلب على أو معالجة مشاكل معينة أكثر من البحث في تحقيق أهداف أفضل.

جـ ــ عدم إتاحة الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا في التعبير عن آرائهم ورغباتهم ومشاركتهم الفعالة في مراحل الموازنة المختلفة.

د ــ لا يوفر هذا النظام دليل عمل واضح للمستويات الإدارية الدنيا يعتبر كمرشد لديهم في ترجمة الأهداف الرئيسية والفرعية في صورة موازنة عملية واقعية.

٣ ــ اتسم التطبيق العملي بالفصل بين التخطيط والبرمجة والموازنة واعتبار الموازنة المرحلة الأخيرة وهذا يتناقض مع الواقع العملي الذي يشير إلى أن الكثير من القرارات والسياسات الرئيسية يتم اتخاذها وبلورتها من خلال الموازنة ذاتها.

٤ ــ عدم وضوح أساليب التقييم في المستويات الإدارية الدنيا، كما أن عملية التقييم اتسمت بالنظرة الجزئية حيث أنه في الكثير من الحالات يتم تنفيذ البرنامج في أكثر من وحدة إدارية، لذلك ظهرت المشاكل التي تتعلق بعدم وجود التضافر والتعاون بين الوحدات الإدارية في هذا المجال، يضاف إلى ذلك الشك في قدرة وكفاءة الأجهزة الرقابية المركزية في القيام بوظيفة التنسيق وتقييم الأداء على أساس شامل.

٥ ــ لم يغن هذا النظام عن ضرورة تبويب المصروفات والإيرادات تبويباً نوعياً كأساس لتحديد وتخصيص الاعتمادات تمهيداً للاعتماد من السلطة التشريعية وما يترتب على ذلك من زيادة الجهد المبذول والتكلفة.

٦ ــ اقتصر الاهتمام على تقييم البرامج والأنشطة الجديدة أو المقترحة ودراسة جدواها الاقتصادية والاجتماعية دون مراجعة وتقييم البرامج والأنشطة الحكومية الجاري تنفيذها من الأعوام السابقة والتحقق من مدى جديتها ومنفعتها.

٧ ــ لا يناسب هذا النظام جميع أوجه النشاط الحكومي، فهو يناسب على سبيل المثال برامج وزارة الدفاع، برامج الفضاء حيث تعتمد أساساً على العقود الخارجية مع الشركات الخاصة. كذلك يناسب الأنشطة الاقتصادية الحكومية وأنشطة الخدمات التي يسهل فيها تحديد وقياس وحدات أدائها.

٨ ــ صعوبة قياس الآثار غير المباشرة للبرامج والأنشطة الحكومية والتي تمثل عنصراً هاماً من عناصر التقييم الشامل للتكلفة والعائد من تلك البرامج والأنشطة.

المبحث الرابع
الموازنـــة الصفريـــة

تعتبر الموازنة الصفرية الموجة الأخيرة من موجات اصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة. وبصفة عامة جاءت الموازنة الصفرية لتخدم أهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفعالية أكبر في أداء الأنشطة الحكومية وذلك بتحديد الأولويات بين البرامج الحكومية، والقاء الضوء على جدوى تلك البرامج ومحاولة إعادة تخصيص الموارد بشكل أفضل[١٠].

وقد برزت الموازنة الصفرية في السنوات العشر الأخيرة كمحاولة للتغلب على المشاكل والعقبات التطبيقية التي صادفت النظم الأخرى للموازنة.

خلفية تاريخية:

لقد كانت شركة Texas Instruments وهي إحدى الشركات الأمريكية التي تعمل في حقل الحاسبات الألكترونية أول من استخدم الموازنة الصفرية في أواخر الستينات. ففي بداية عام ١٩٦٩ توقعت الشركة انخفاض أرباحها بمعدل ٥٪ نتيجة للمشاكل الاقتصادية التي تتعرض لها صناعة الحاسبات الالكترونية الأمر الذي دفعها إلى تطوير مفهوم «الإدارة بالأهداف» التي اتبعته الشركة لسنوات عديدة إلى نظام حديث عرف باسم «الموازنة الصفرية» يعتمد على:

١ ــ تحديد أهداف الأقسام المختلفة للشركة.
٢ ــ تحديد أنواع المصروفات المتوقعة في الفترة القادمة.
٣ ــ تحديد التغيرات المتوقعة في الخدمات المتبادلة وعوامل الانتاج بين الأقسام[١١].

وقد كانت تجربة هذه الشركة هي البداية التي جذبت Jimmy Carter حاكم ولاية جورجيا في ذلك الوقت عندما قرأ المقال الذي كتبه مبتكر الموازنة الصفرية

«Pyhrr» عن تجربة الشركة. وقد قابل Carter الكاتب وناقشه في أفكاره للتعرف على طبيعة الموازنة الصفرية ومدى إمكانية وجدوى تطبيقها في أنشطة الإدارة الحكومية بالولاية. وقد تقرر تطبيق الموازنة الصفرية في ولاية جورجيا وتحققت نتائج طيبة تمثلت في تخفيض الانفاق العام مع الاحتفاظ بنفس مستوى الخدمات المقدمة في الولاية.

وبعد أن انتخب Carter رئيساً للولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٧٦ قرر تطبيق الموازنة الصفرية في أجهزة الحكومة الفيدرالية بدءاً من عام ١٩٧٩[١٢]. بالإضافة إلى ذلك فان الكونجرس الأمريكي لديه نظامه الخاص الذي يشبه الموازنة الصفرية ويعرف باسم "sunset legislative"[١٣] ويقضي هذا النظام بأن يتم كل ست سنوات الالغاء الفوري للبرامج الحكومية التي يثبت عدم جدواها.

ولم تكن عملية التطبيق في مجال الإدارة الحكومية يسيرة، فقد واجهت الولاية العديد من الصعوبات التي صاحبت الانتقال من نظام الموازنة التقليدية إلى نظام الموازنة الصفرية الذي صمم للتطبيق في المجال التجاري والصناعي.

وبالرغم من ذلك فقد شهدت أواخر السبعينات وأوائل الثمانينات اتجاهاً ملحوظاً نحو تطبيق الموازنة الصفرية في عدد كبير من المؤسسات التجارية والصناعية وأيضاً في مجال الإدارة الحكومية في الولايات والمحليات[١٤].

مفهوم الموازنة الصفرية:

تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية في أنها تستند إلى فكر علمي منطقي متقدم يساعد على توفير أفضل الظروف للإبداع والابتكار والتخلص من الروتين الحكومي وذلك من خلال ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية للإدارة الحكومية والتكيف مع الظروف غير المستقرة والمعاكسة.

ولقد اختلفت وتعددت تفسيرات الموازنة الصفرية، ففي حين تفسر على أنها تطوير لمدخل «الإدارة بالأهداف» الذي اتبعته الشركة الأمريكية Texas Instruments لفترة طويلة(١٥)، تفسر أيضاً على أنها تأخذ الاتجاه العكسي للموازنة التقليدية فبدلاً من تحديد إجمالي التكاليف المقدرة للفترة القادمة ثم توزيعها على الاستخدامات المختلفة فأنها تبدأ بمراجعة وتقييم البرامج المختلفة وقبولها على أساس من كفاءتها وفعاليتها ثم إعداد الموازنة والوصول إلى إجمالي التكاليف كنتيجة نهائية لعملية تحليل ومراجعة وتقييم البرامج على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة(١٦).

ويرى Draper وآخرون أن جوهر الموازنة الصفرية يتلخص في محاولة ترشيد عملية إعداد الموازنة بتدعيم دورة الموازنة بنظام يكون من شأنه(١٧):

١ ـ المعاونة في تخصيص موارد الدولة.
٢ ـ المساعدة في تعظيم الرفاهية الاجتماعية التي تعتمد على ما يعرف بوضع "pareto" الأمثل.

وبعبارة أخرى، يرى أنها أسلوب عمل يساعد متخذي القرارات للوصول إلى المزج المناسب الذي يحقق أكبر إشباع لاحتياجات المجتمع وتحقيق رغباته. فالموازنة الصفرية ما هي إلا أداة ـ شأنها شأن الموازنات الأخرى ـ تعاون أو تساعد وليست صندوقاً مغلقاً "Black Box" يحقق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية(١٨).

وبصفة عامة، تفسر الموازنة الصفرية على أنها عملية التخطيط والتشغيل وإعداد الموازنة بصورة تفصيلية بحيث تلقي على عاتق كل مسئول مهمة تبرير الموارد المطلوب تخصيصها لبرامجه بحيث يبين لماذا يعتزم أن ينفق أي مال(١٩). فهو لا يطالب فقط بتبرير الزيادة عن السنة السابقة ولكنه مطالب بتبرير أي عمل أو نشاط يخطط لإنجازه من الصفر Justify from zero بافتراض أن اعتماده في الموازنة السابقة كان صفراً.

ويتضح مما سبق أن :

١ ــ الموازنة الصفرية لها فلسفة متميزة تعتمد منهج وأسس ومبادىء التخطيط والمتابعة واتخاذا القرارات .

٢ ــ لفظ «الصفرية» لا يعني إنكار الجهود السابقة وعدم استمرارية البرامج والأنشطة وما يعكسه ذلك من آثار سلوكية سلبية ، وإنما القصد هنا هو مراجعة وتقييم كل شيء . وبالطبع فان هذه العملية تعتمد على البيانات والمعلومات التاريخية للفترات السابقة .

٣ ــ لفظ «الصفرية» لا يعني التنكر للمجهودات السابقة في مجال الموازنة حيث أن الموازنة الصفرية جاءت كتطور منطقي لما سبقتها من تطورات لأن التطور عملية تراكمية .

٤ ــ عملية المراجعة والتقييم تشمل جميع الأنشطة سواء كانت ضمن برامج جديدة أو برامج قائمة فعلاً .

٥ ــ التقييم وترتيب الأولويات (المفاضلة) لا تتم لكل برنامج على حدة وإنما تتم لكل مجموعة قرارية .

وتمثل الموازنة الصفرية بهذا المعنى أداة تخطيطية ورقابية تنتهج أسلوباً متميزاً في المراجعة والتقييم المستمر للبرامج والأنشطة الحكومية وتنسجم تماماً مع الأصول والمبادىء العلمية لعملية اتخاذ القرارات . كذلك فانهاتقدم منهجاً عملياً في التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي والتشغيلي للأنشطة والبرامج الحكومية والرقابة عليها ، بالإضافة إلى ذلك ، تعكس الاتجاهات الحديثة التي تتبنى استخدام الأسس والمبادىء التجارية والاقتصادية السليمة في مجال الإدارة الحكومية .

مقومات الموازنة الصفرية :

تعتمد الموازنة الصفرية على عدد من المقومات والدعائم الأساسية التي تمثل مفاهيم ومبادىء وإجراءات عمل خاصة بها ، كما تعتمد أيضاً على عدد من

المقومات الأخرى المعاونة التي تمثل المتطلبات الحدية لنجاح التطبيق العملي لها. ونناقش فيما يلي أهم المقومات الأساسية للموازنة الصفرية(٢٠):

أولا: الوحدة القرارية:

لم يتفق الكتاب على ماهية الوحدة القرارية من حيث طبيعتها أو حجمها أو وضعها التنظيمي مما أدى إلى تباين التطبيق العملي والاكتفاء عادة باتباع نفس الهيكل التنظيمي في الموازنة التقليدية كأساس لتحديد الوحدات القرارية.

ففي حين يرى البعض تضييق حجم وحدة القرار ويحددها على مستوى الحساب الواحد في الوحدات الفرعية(٢١)، يرى البعض الآخر أنها قد تكون مشروعاً رأسمالياً رئيسياً، أو أعمالاً طارئة، أو برامج رئيسية(٢٢).

فالبرنامج يعتبر عنصراً أساسياً في عملية تحديد وصياغة الوحدات القرارية الدائمة أو المستمرة. وقد يكون البرنامج أساسي أي من الكبر والأهمية بحيث ينقسم إلى برامج فرعية توكل لوحدات تنظيمية مستقلة وبالتالي فانها تشكل وحدات قرارية. أما عن وحدة القرار في الأعمال الطارئة فهي غير دائمة كاللجان المؤقتة أو الوحدات التي تشكل للقيام بتلك الأعمال وفي هذه الحالة تعتبر اللجنة أو الوحدة المشكلة هي الوحدة القرارية.

وعلى ذلك فان الوحدة القرارية يجب أن:

– تكون وحدة تنظيمية سواء كانت فرداً أو مجموعة من الأفراد.
– تؤدي أنشطة متجانسة أو متكاملة لتقديم خدمة أو سلعة معينة أو مجموعة من الخدمات أو السلع.
– تتمتع بقدر كبير من الاستقلال والتميز عن الوحدات الأخرى.
– تتمتع بقدر كاف من السلطة أو الرقابة على حيازة أو استخدام أو التصرف في الموارد الاقتصادية.

والواقع أن مفهوم الوحدة القرارية ليس مفهوماً جديداً علينا كمحاسبين وإنما هو في حقيقة الأمر امتداد لمفهوم مركز المسئولية عن تكلفة أونشاط معين أو عن الربحية أو عن استثمار الموارد الاقتصادية. وتعكس الوحدة القرارية الوحدة التنظيمية التي يدخل في اختصاصها أداء نشاط معين، وبالتالي يمكن أن تتعدد مستوياتها بدءاً من الوحدة المسئولة عن وظيفة معينة ووصولاً إلى الوحدة المسئولة عن أداء نشاط فرعي معين. ويفضل تحديد وحدة القرار عند أدنى مستوى يمكن أن ينقسم إليه البرنامج (عناصر البرنامج) بشرط أن تقع العناصر تحت مسئولية وحدة تنظيمية منفصلة ومستقلة.

وينظر للوحدة القرارية على أنها متعددة المستويات فتختص على المستوى المركزي باتخاذ القرارات والتخطيط لتخصيص الموارد أي المسئولية عن وظيفة معينة. وتتدرج الوحدات القرارية في مستوياتها إلى أن تصل للمستويات اللامركزية التي تختص بالتنفيذ وتكون الوحدات القرارية أساساً للمحاسبة والمراجعة والتقييم كوحدات قرارية مسئولة عن النشاط والعمليات التنفيذية.

وجدير بالذكر أن الوحدات الإدارية التي قطعت شوطاً كبيراً في تطبيق موازنة البرامج والأداء أو في تطبيق نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أصبح لديها الأساس والخبرة المناسبة لصياغة وتحديد وحداتها القرارية.

وتؤخذ عوامل عديدة في الحسبان عند صياغة وتحديد الوحدات القرارية ومن أهم تلك العوامل ما يلي :

١ ــ الأهداف الرئيسية والفرعية للتنظيم.
٢ ــ الهيكل التنظيمي وتوزيع السلطات والمسئوليات.
٣ ــ درجة اللامركزية في اتخاذ القرارات والتفويضات للمستويات الإدارية الدنيا.
٤ ــ الجوانب الفنية المتعلقة بالنشاط.
٥ ــ التوزيع الجغرافي لمراكز أداء النشاط.

٦ ـ درجة التحليل والتفصيل التي تسمح بها نظم العمل وخاصة نظام المعلومات.

٧ ـ طبيعة وحجم المجموعات القرارية التي سيتم صياغتها وتحديدها.

ثانياً: المجموعات القرارية:

تمثل المجموعات القرارية البنية الأساسية التي ترتكز عليها باقي مقومات واجراءات الموازنة الصفرية. ففي رأي Pyhrr أنها تتضمن العنصر البشري، البرامج، الانفاق الرأسمالي، الخدمات وأيضا عناصر الانفاق في موازنة البنود(٢٣).

وتعتبر المجموعات القرارية من حيث الشكل وثائق تعرض وصف البرامج والأنشطة التي تتكون منها الوحدة القرارية ومبررات وجودها. وبالرغم من اختلاف تصميم وشكل المجموعات القرارية من وحدة إلى أخرى، إلا أنها تتضمن المعلومات الأساسية التالية:

١ ـ أهداف البرامج.

٢ ـ وصف الأنشطة الرئيسية والفرعية لكل برنامج.

٣ ـ المنافع (العوائد) والتكاليف لكل برنامج متمثلة في الآثار التي تترتب على اعتماد أو عدم اعتماد البرنامج.

٤ ـ عبء العمل ومقاييس الأداء.

٥ ـ طرق بديلة لتحقيق الأهداف(٢٤).

وكما سبق القول عن الوحدات القرارية لم يتفق الكتاب على طبيعة وحجم المجموعات القرارية مما يزيد من صعوبة عملية صياغتها وتحديدها. ويتبع الأسلوب الآتي في صياغة وتحديد المجموعات القرارية:

١ ـ تحديد الأهداف سواء كانت رئيسية أو فرعية.

٢ ـ تحديد البدائل المختلفة لتحقيق الأهداف.

٣ ــ تقييم البدائل واختيار أفضلها، ويدخل في ذلك تحديد المستويات المختلفة للجهد (المستوى الأدنى، المستوى الحالي، المستويات الإضافية) على مستوى الأنشطة والبرامج ثم على مستوى المجموعة القرارية باستخدام أسلوب الدمج الأفقي والرأسي. ويتم ترجمة تلك المستويات إلى قيم مالية.

٤ ــ ترتيب المجموعات القرارية وفقاً للأولوية على أساس من التكلفة والعائد أو على أساس من الحكم الشخصي من خلال لجان هيكلية تنظيمية.

٥ ــ تحديد إجمالي الموازنة لكل وحدة قرارية والتي تتكون من المجموعات القرارية المقترحة لتلك الوحدة.

٦ ــ التنسيق بين الوحدات القرارية المختلفة في ضوء الأولويات بين مجموعات الوحدات القرارية وفي ضوء الأموال المتاحة تمهيداً لإعداد الموازنة العامة.

٧ ــ إعداد البرنامج الزمني للتنفيذ.

وإذا ما نحينا العملية الإجرائية جانباً فان هناك بعض الأمور التي تستوجب العناية والتدقيق عند صياغة وتحديد المجموعات القرارية لما تمثله هذه الأمور من مشاكل تضعف كفاءة وفعالية الموازنة الصفرية. وتنقسم هذه الأمور أو المشاكل إلى :

مشاكل فلسفية أو توجهية :

تتعلق هذه المشاكل بفلسفة أو توجه القائمين على إعداد الموازنة وتتلخص في:

١ ــ عدم الاهتمام بالأهداف الاستراتيجية أو طويلة الأجل حيث يلاحظ التركيز على الأهداف قصيرة الأجل إلى حد كبير. ويرجع السبب في ذلك إلى النظرة الضيقة والعادات الموروثة، وأسلوب الإدارة. كما أن الأهداف قصيرة الأجل أكثر إلحاحاً لما لها من تأثير مباشر على معايير قياس الأداء.

والواقع أن الأهداف طويلة الأجل لا تقل أهمية عن الأهداف قصيرة الأجل حيث أنها تمثل الإطار الذي تصاغ فيه الأهداف قصيرة الإجل، كما أن طبيعة تقييم ومراجعة البرامج والأنشطة في الموازنة الصفرية ترتكز على قياس التغيرات التي تحدث في المدى البعيد تعبيراً عن فعالية تلك البرامج والأنشطة.

٢ ــ صعوبة تحديد الأهداف لعدم وجود قواعد ثابتة ومتفق عليها في هذا المجال، وتتمثل هذه الصعوبة في:

ــ تداخل وتشابك العوامل التي تحكم عملية تحديد الأهداف.

ــ تعدد الأهداف والتعارض والتناقض بينها وصعوبة عملية التنسيق بين الأهداف.

ــ تنافسية الأهداف في بعض الأحيان.

ــ صعوبة الوصول إلى اتفاق على الأهداف بعد تحديدها.

٣ ــ التكامل بين البرامج داخل المجموعة القرارية الواحدة وبين المجموعات القرارية للوحدة القرارية. فالشائع في عملية الموازنة في التطبيق الحالي أن يتم التكامل على أساس نوعي أو وظيفي ولكن قد تكون هناك أبعاداً أخرى لعملية التكامل هذه، وانسجاماً مع فلسفة ومقومات الموازنة الصفرية يمكن أن ينظر للمجموعة القرارية على أنها سلة من البرامج تحقق أكبر عائد ممكن مع أقل مخاطرة ممكنة. وليست المخاطرة هنا مالية فقط بل أيضاً مخاطرة عدم امكانية تحقيق الأهداف، والمخاطرة السياسية، ومخاطرة عدم تحقيق العدالة بين الجيل القادم والجيل الحالي، ومخاطرة التغير في مستوى الامكانيات المتاحة. . الخ. وبنفس الطريقة ينظر للوحدة القرارية على أنها سلة من المجموعات القرارية.

مشاكل تتعلق بتحديد وصياغة المجموعة القرارية:

نتيجة لعدم وجود اتفاق أو قواعد تحكم عملية تحديد وصياغة المجموعات القرارية تبرز بعض المشاكل من أهمها:

١ ــ صعوبة تحقيق نوع من التوازن بين عدد كل من الوحدات القرارية والمجموعات القرارية حيث أن العلاقة عكسية بين الاثنتين.

٢ ــ صعوبة ترجمة الأهداف إلى مجموعات قرارية حيث يتوقف ذلك على حجم ونوعية الوحدات القرارية، وطبيعة ومنهج وتحليل وتصنيف الأهداف، وهيكل نظام المعلومات وإمكانياته التحليلية، ونوعية ومستوى تعقد مؤشرات ومقاييس الأداء المستخدمة.

٣ ــ ضعف أسلوب مراجعة وتقييم وترتيب المجموعات القرارية حيث أن الأسلوب الأكثر شيوعاً هو الرأي أو الحكم الشخصي ويثار التساؤل عن من له حق إصدار حكم أو رأى عن مدى أهمية برنامج أو نشاط ما، وما هي المعايير المستخدمة في ذلك. هل هي الكفاءة، الفعالية، العدالة، الرغبة السياسية أو الاجتماعية.. الخ.

٤ ــ تعدد المجموعات القرارية وبالتالي صعوبة التنسيق بينها أو دمجها وكذلك صعوبة مراجعتها وتقييمها.

٥ ــ صعوبة تحديد المستوى الأدنى للجهد وهو أمر أساسي عند إعداد المستويات الإضافية البديلة.

٦ ــ التداخل بين المجموعات القرارية يزيد من صعوبة عملية الترتيب.

٧ ــ تمتع الكثير من البرامج والمجموعات القرارية بنفس الأهمية من حيث توافقها مع عدد كبير من المعايير التي تستخدم عادة في عملية الترتيب.

٨ ــ عدم وجود أساس مشترك ـ في بعض الحالات ـ بين المجموعات القرارية يمكن أن يتم الترتيب باستخدامه.

٩ ــ أن اختلاف مستوى التمويل الفعلي عن المخطط قد يفقد الترتيب أهميته.

ثالثاً: المستويات المختلفة للجهد (مستويات التمويل والأداء):

يتم تحديد مستويات مختلفة للجهد وتترجم إلى وحدات نقدية، وتمثل تلك المستويات بدائل مختلفة لكل نشاط أو لكل برنامج أو لكل مجموعة قرارية. وفيما يتعلق بذلك فالموازنة الصفرية تشبه إلى حد كبير الموازنة المرنة التي تعد في المشروعات الخاصة لعدة مستويات من النشاط[٢٥]. وتنحصر مستويات الجهد في:

١ ــ المستوي الأدنى للجهد: حيث يعد النشاط أو البرنامج أو المجموعة القرارية على أساس أقل جهد ممكن (أموال وموارد مخصصة) بهدف المحافظة على وجود واستمرارية الوحدة القرارية.

٢ ــ المستوى الحالي للجهد: حيث يعد النشاط أو البرنامج أو المجموعة القرارية على أساس الأموال أو الموارد الإضافية اللازمة للوحدة كي تقدم نفس المستوى الحالي للخدمات.

٣ ــ المستويات الإضافية للجهد: حيث يعد النشاط أو البرنامج أو المجموعة القرارية على أساس الأموال أو الموارد اللازمة لتنفيذ برامج جديدة أو لتحسين وتطوير الخدمات المقدمة حالياً. ويمثل ذلك عدة مستويات تختلف حسب حجم الإضافات المقترحة.

رابعاً: المفاضلة بين البدائل:

تتم المفاضلة بين البدائل بعد ترتيب المجموعات القرارية ترتيباً تنازلياً وفقاً لأولوية كل مجموعة باتباع طرق عديدة للترتيب أهمها طريقة التكلفة والعائد وطريقة التقدير أو الحكم الشخصي من خلال لجان ذات اجراءات ونظم خاصة. ويلاحظ أن المفاضلة هنا ليست بين برنامج وآخر وإنما بين بين المجموعات القرارية.

خامساً: مراجعة وتقييم البرامج والأنشطة:

تعتمد الموازنة الصفرية على المراجعة والتقييم المستمر للبرامج والأنشطة سواء كانت جديدة أم قائمة فعلاً، ويتم اعتماد كل نشاط أو برنامج على أساس أهميته ومنفعته للوحدة والمجتمع ككل. ويحقق ذلك توفير الموارد الاقتصادية وتخصيصها للبرامج الجديدة أو الأعلى ترتيباً في الأولوية.

خطوات إعداد الموازنة الصفرية:

وفقاً لما سبق عرضه عن مقومات الموازنة الصفرية، فانه يمكن تلخيص الخطوات الأساسية في إعداد الموازنة الصفرية في الخطوات التالية:

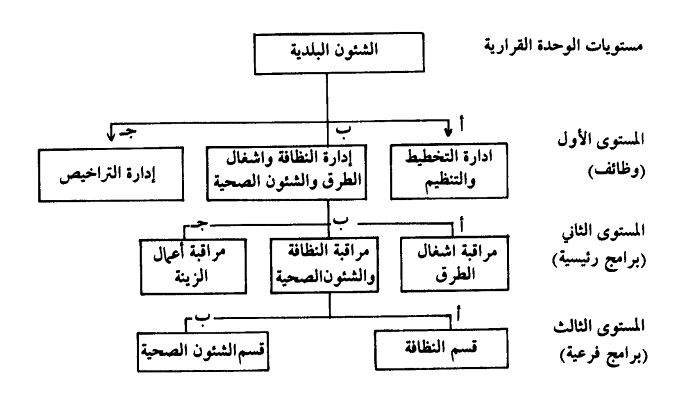
الخطوة الأولى: التعريف بالهكيل التنظيمي ومراجعته.
الخطوة الثانية: صياغة المجموعات القرارية.
الخطوة الثالثة: فحص وتحليل وترتيب المجموعات القرارية.
الخطوة الرابعة: إعداد وعرض الموازنة.

ونتعرض فيما يلي لشرح هذه الخطوات باستخدام مثال عملي لنشاط النظافة في إحدى البلديات.

الخطوة الأولى: تحديد الوحدات القرارية:

تهدف هذه الخطوة إلى التعرف على الهيكل التنظيمي والتحقق من مدى ملاءمته لتطبيق الموازنة الصفرية وإجراء إعادة التنظيم إذا تطلب الأمر ذلك. ويدخل في هذه الخطوة التحديد الواضح للوحدات التنظيمية والوحدات القرارية وتحديد الأهداف والمسئوليات لكل وحدة ومعايير الأداء المناسبة لها والبرامج والأنشطة الحالية التي تقوم بها ومستويات أدائها الحالي.

ويوضح الشكل التالي التنظيم الإداري لإحدى البلديات بالتوافق مع مفهوم الموازنة الصفرية:



شكل رقم (٩)
الهيكل التنظيمي للبلدية في ضوء الموازنة الصفرية

ويوضح الشكل السابق الهيكل التنظيمي بما يتفق والمقومات الأساسية للموازنة الصفرية حيث يتمشى ومفهوم المستويات المختلفة للوحدات القرارية ومفهوم المجموعات القرارية وارتباطها بالتبويب وفقاً للبرامج والأداء.

ويركز المثال على برنامج النظافة الذي يقع في اختصاص الوحدة القرارية «قسم النظافة» التابع لوحدة قرارية في المستوى الأعلى «مراقبة النظافة والشئون الصحية» التابعة لوحدة قرارية في المستوى الأعلى وهي «إدارة النظافة وأشغال الطرق والشئون الصحية» وهكذا بأسلوب تجميعي من أدنى مستوى إلى أعلى مستوى للوحدات القرارية يقابل ذلك تسلسل من أعلى إلى أسفل يتمثل في تحليل وتصنيف الوظائف (الأهداف) إلى برامج رئيسية وفرعية وإلى أنشطة.

الخطوة الثانية: صياغة المجموعات القرارية:

في ضوء التوجهات والأطر التي تضعها الوحدات القرارية العليا في مرحلة التخطيط واتخاذ القرارات التي تسبق إعداد الموازنة يقوم المسئول عن كل وحدة قرارية بصياغة مجموعات قرارية للأنشطة التي أوكل إليه القيام بها. وتمثل المجموعة القرارية مستوى معيناً من التمويل والأداء. وحتى يتمكن المسئول من الصياغة السليمة للمجموعات القرارية يجب أن يقوم بتحديد هدف وحدته القرارية وحصر البدائل (المجموعات البديلة) التي تمكن من انجاز الهدف ثم فحصها وتحليلها وترتيبها لإختيار أفضلها.

وحتى يمكن تحديد هذه البدائل (المجموعات) يقوم المسئول عن نشاط النظافة بتحليل مستويات الأداء والتمويل التي تحقق هدف الوحدة القرارية «النظافة»، وتتضمن هذه المستويات المستوى الحالي للموارد المخصصة لعمليات النظافة ومستوى الأداء الحالي، وأدنى مستوى للموارد التي يمكن تخصيصها لتضمن فقط استمرارية الوحدة القرارية «النظافة»، ومستويات أخرى إضافية للتمويل والأداء، أي يكون لدينا مجموعات قرارية متزايدة.

وقد تمكن المسئول عن الوحدة القرارية «النظافة» من صياغة أربع مجموعات قرارية بديلة لتحقيق أهداف الوحدة كما يتضح من الشكل التالي:

مستوى تحقيق الأهداف	المجموعات القرارية	مستوى التمويل والأداء
غير مجدي	١	أدنى مستوى يمكن من استمرارية الوحدة القرارية. ويقترح: تخفيض عدد ٥ عمال، وتخفيض عدد ٣ آلة نظافة عن المستوى الحالي.
مجدي	٢	المستوى الحالي عدد ٢٠ عامل، عدد ٤ آلات نظافة.
أكثر جدوى	٣	مستوى أعلى من المجموعة القرارية رقم (٢) ويتطلب: إضافة عدد ٥ عمال، وإضافة عدد ١ آلة نظافة للمستوى الحالي.
الأكثر جدوى	٤	مستوى أعلى من المجموعة القرارية رقم (٣) ويتطلب: إضافة عدد ٥ عمال، وإضافة عدد ٢ آلة نظافة للمستوى السابق.

شكل رقم (١٠)
المجموعات القرارية للوحدة القرارية «النظافة»
(مستويات بديلة للتمويل والأداء)

وتعتبر المجموعات القرارية الأربع السابقة تشكيلة من المجموعات القرارية التي يتم ترميزها كحزمة واحدة، فتعطي المجموعة الأولى الرمز «١/٤» والثانية «٢/٤» وهكذا تعطى الرابعة الرمز «٤/٤».

ويجب على مسئول الوحدة القرارية «النظافة» أن يقوم بتوصيف المجموعات القرارية بحيث يتضمن ذلك:

١ ــ تعريف المجموعة القرارية ضمن الحزمة القرارية الواحدة.
٢ ــ بيان الوحدة القرارية المسئولة وبيان الأشخاص المسئولين بالوحدة.

٣ ــ وصف النشاط .
٤ ــ تحديد الغرض من النشاط .
٥ ــ المقاييس التي تستخدم في تقييم الأداء (وحدات الأداء) .
٦ ــ العائد من تخصيص هذا المستوى من الموارد (اختيار المجموعة القرارية) .
٧ ــ النتائج التي تترتب على عدم تخصيص هذا المستوى من الموارد (عدم اختيار المجموعة القرارية) .
٨ ــ البدائل الأخرى لتحقيق الأهداف (المجموعات القرارية البديلة) .

وتمثل الأشكال التالية نماذج توضيحية لتوصيف المجموعات القرارية المتعلقة ببرنامج النظافة والسابق صياغتها :

بلدية

المجموعات القرارية

الترتيب				
أعداد				

تاريخ الإعداد: / /

أسم النشاط: النظافة — المدير: أحمد سلطان — مراقبة النظافة

المسئول: جاسم حمد

مستوى الأداء: ١ / ٤

(✓) أقل

( ) يساوي

( ) أكثر من المستوى الحالي

وصف النشاط	نظافة الشوارع والمرافق العامة وما يشمله ذلك من أعمال جمع القمامة ومعالجتها والتخلص منها، وتنظيف الشوارع والمرافق العامة من الأتربة وغيرها، ورش الشوارع، والعناية بالأشجار المزروعة بها.
الغرض من النشاط	المحافظة على استمرارية وحدة النظافة وأدائها لعملها عند المستوى الأدنى الذي يقتصر على النظافة الدورية (أسبوعياً) للشوارع الرئيسية والمرافق العامة الهامة فقط.
مقاييس الأداء	المساحات التي تم تنظيفها مقاسة بالمتر المربع، كمية القمامة والمواد الأخرى بالطن، عدد ساعات تشغيل الآلات، عدد ساعات العمل اليدوي.
المنفعة من التمويل	تحقيق مستوى مقبول من النظافة للشوارع الرئيسية والمرافق العامة الهامة
آثار عدم التمويل	توقف نشاط النظافة وما يترتب عليه من مظهر سيء للشوارع الرئيسية والمرافق الهامة، وما يترتب على ذلك من ظروف بيئية غير مناسبة ضارة بالصحة العامة والشكل والذوق الجمالي العام.
الايرادات والتكاليف المتوقعة	تكلفة العمالة = ١٨٠٠٠ دينار تكلفة الآلات = ٧٥٠٠ دينار إجمالي التكاليف = ٢٥٥٠٠ دينار
المجموعات البديلة	تكاليف المجموعات القرارية البديلة (انظر الجدول أدناه)

تكاليف المجموعات القرارية البديلة

المجموعة	التكلفة التفاضلية	إجمالي التكلفة
٤/١	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠ دينار
٤/٢	٢٣٥٠٠	٤٩٠٠٠ دينار
٤/٣	١٣٥٠٠	٦٢٥٠٠ دينار
٤/٤	٢١٠٠٠	٨٣٥٠٠ دينار

شكل رقم (١١)
نموذج توصيف المجموعات القرارية

بلدية

المجموعات القرارية

الترتيب				
أعداد				

تاريخ الإعداد : / /

اسم النشاط : النظافة — المدير: أحمد سلطان — مراقبة النظافة

المسئول : جاسم حمد

مستوى الأداء: ٢ / ٤

( ) أقل

(✓) يساوي

( ) أكثر من المستوى الحالي

وصف النشاط	نظافة الشوارع والمرافق العامة وما يشمله ذلك من أعمال جمع القمامة ومعالجتها والتخلص منها، وتنظيف الشوارع والمرافق العامة من الأتربة وغيرها، ورش الشوارع، والعناية بالأشجار المزروعة بها.
الغرض من النشاط	المحافظة على مستوى معقول لنظافة الشوارع والمرافق العامة بصفة دورية (كل ثلاثة أيام) ويشمل جميع الشوارع والمرافق العامة.
مقاييس الأداء	المساحات التي تم تنظيفها مقاسة بالمتر المربع، كمية القمامة والمواد الأخرى بالطن، عدد ساعات تشغيل الآلات، عدد ساعات العمل اليدوي.
المنفعة من التمويل	تحقيق مستوى معقول من النظافة للشوارع الرئيسية والمرافق العامة، وتقليل فرص الظروف البيئية غير المناسبة.
آثار عدم التمويل	عدم تحقيق مستوى معقول من النظافة والاكتفاء بتحقيق المستوى المقبول لنظافة الشوارع الرئيسية والمرافق الهامة فقط، مما يزيد من توافر ظروف بيئية غير مناسبة والإضرار بالصحة العامة والشكل والذوق الجمالي العام.
الايرادات والتكاليف التفاضلية المتوقعة	تكلفة العمالة = ٦٠٠٠ دينار تكلفة الآلات = ١٧٥٠٠ دينار إجمالي التكاليف = ٢٣٥٠٠ دينار
المجموعات البديلة	تكاليف المجموعات القرارية البديلة (انظر الجدول أدناه)

تكاليف المجموعات القرارية البديلة

المجموعة	التكلفة التفاضلية	إجمالي التكلفة
٤/١	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠ دينار
٤/٢	٢٣٥٠٠	٤٩٠٠٠ دينار
٤/٣	١٣٥٠٠	٦٢٥٠٠ دينار
٤/٤	٢١٠٠٠	٨٣٥٠٠ دينار

شكل رقم (١٢)

نموذج توصيف المجموعات القرارية

بلدية

المجموعات القرارية

الترتيب				
أعداد				

تاريخ الإعداد: / /

اسم النشاط: النظافة — المدير: أحمد سلطان — مراقبة النظافة

المسئول: جاسم حمد

مستوى الأداء: ٣ / ٤

( ) أقل

( ) يساوي

(✓) أكثر من المستوى الحالي

وصف النشاط	نظافة الشوارع والمرافق العامة وما يشمله ذلك من أعمال جمع القمامة ومعالجتها والتخلص منها، وتنظيف الشوارع والمرافق العامة من الأتربة وغيرها، ورش الشوارع، والعناية بالأشجار المزروعة بها.
الغرض من النشاط	المحافظة على مستوى جيد من النظافة للشوارع والمرافق العامة بصفة دورية على أساس يومي.
مقاييس الأداء	المساحات التي تم تنظيفها مقاسة بالمتر المربع، كمية القمامة والمواد الأخرى بالطن، عدد ساعات تشغيل الآلات، عدد ساعات العمل اليدوي.
المنفعة من التمويل	تحقيق مستوى جيد من النظافة للشوارع الرئيسية والمرافق العامة، وتحسين الظروف البيئية وتقليل فرص الإضرار بالصحة العامة وتحقيق مستوى جيد من الشكل والذوق الجمالي العام.
آثار عدم التمويل	عدم تحقيق مستوى جيد من النظافة للشوارع والمرافق العامة والاكتفاء بتحقيق مستوى معقول للنظافة وتعرض أكثر لظروف بيئية غير مناسبة مما قد يسبب بعض الأضرار بالصحة العامة والشكل والذوق الجمالي العام.
الايرادات والتكاليف التفاضلية المتوقعة	تكلفة العمالة = ٦٠٠٠ دينار تكلفة الآلات = ٧٥٠٠ دينار إجمالي التكاليف = ١٣٥٠٠ دينار
المجموعات البديلة	تكاليف المجموعات القرارية البديلة (انظر الجدول أدناه)

تكاليف المجموعات القرارية البديلة

المجموعة	التكلفة التفاضلية	إجمالي التكلفة
٤/١	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠ دينار
٤/٢	٢٣٥٠٠	٤٩٠٠٠ دينار
٤/٣	١٣٥٠٠	٦٢٥٠٠ دينار
٤/٤	٢١٠٠٠	٨٣٥٠٠ دينار

شكل رقم (١٣)

نموذج توصيف المجموعات القرارية

بلدية

المجموعات القرارية

الترتيب				
أعداد				

تاريخ الإعداد: / /

اسم النشاط: النظافة — المدير: أحمد سلطان — مراقبة النظافة

المسئول: جاسم حمد

مستوى الأداء: ٤ / ٤

( ) أقل

( ) يساوي

(✓) أكثر من المستوى الحالي

وصف النشاط	نظافة الشوارع والمرافق العامة وما يشمله ذلك من أعمال جمع القمامة ومعالجتها والتخلص منها، وتنظيف الشوارع والمرافق العامة من الأتربة وغيرها، ورش الشوارع، والعناية بالأشجار المزروعة بها.
الغرض من النشاط	المحافظة على مستوى ممتاز من النظافة للشوارع والمرافق العامة بصفة مستمرة على أساس يومي وفي الحالات الطارئة والتي تتطلب النظافة على مدار الساعة.
مقاييس الأداء	المساحات التي تم تنظيفها مقاسة بالمتر المربع، كمية القمامة والمواد الأخرى بالطن، عدد ساعات تشغيل الآلات، عدد ساعات العمل اليدوي.
المنفعة من التمويل	تحقيق مستوى ممتاز من النظافة للشوارع والمرافق العامة، وتحقيق مستوى جيد للظروف البيئية وتلافي الأضرار الصحية الناتجة عن ذلك، وتحقيق مستوى ممتاز للشكل والذوق العام.
آثار عدم التمويل	عدم تحقيق مستوى ممتاز من النظافة والشكل والذوق الجمالي العام، والاكتفاء بمستوى جيد فقط.
الايرادات والتكاليف التفاضلية المتوقعة	تكلفة العمالة = ٦٠٠٠ دينار تكلفة الآلات = ١٥٠٠٠ دينار إجمالي التكاليف = ٢١٠٠٠ دينار
المجموعات البديلة	تكاليف المجموعات القرارية البديلة (انظر الجدول التالي)

تكاليف المجموعات القرارية البديلة

المجموعة	التكلفة التفاضلية	إجمالي التكلفة
٤/١	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠ دينار
٤/٢	٢٣٥٠٠	٤٩٠٠٠ دينار
٤/٣	١٣٥٠٠	٦٢٥٠٠ دينار
٤/٤	٢١٠٠٠	٨٣٥٠٠ دينار

شكل رقم (١٤)

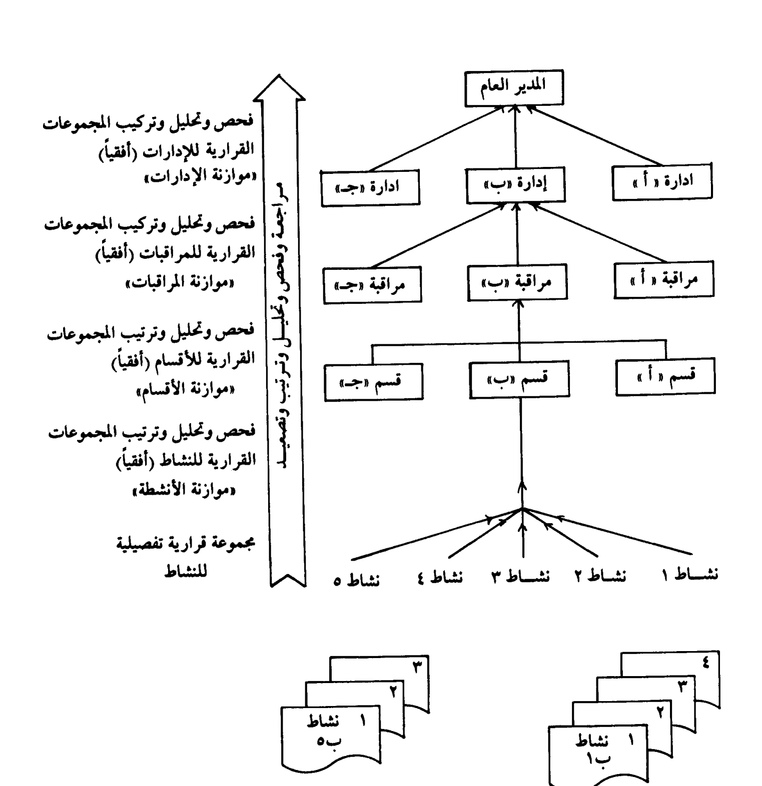
نموذج توصيف المجموعات القرارية

الخطوة الثالثة : **فحص وتحليل وترتيب المجموعات القرارية :**

يتم فحص وتحليل المجموعات القرارية بغرض ترتيبها تـرتيباً تنـازلياً حسب الأولوية . وتتضمن عملية الفحص والتحليل التعمق في تحديد الأهداف الرئيسيـة والفرعية والموارد اللازمة وكذلك تقييم مدى إمكانية وجدوى المجموعات القرارية في تحقيق هـذه الأهداف مـع الأخذ في الاعتبـار الموارد التي يمكن تـوفيرهـا ومنفعة المجموعات القرارية للأنشطة الأخرى في تحقيق الأهداف العامة .

ويتم هذا الترتيب من خلال لجان ذات إجراءات تنظيمية معينة تعتمـد على الآراء الشخصية لأعضائها وبالأسلوب الديمقراطي أو بالاعتماد على أساليب كميـة كأسلوب التكلفة والعائد . وبعـد ذلك يقـدم المسئول عن الـوحدة القـرارية بياناً بـالمجموعـات القـراريـة مـرتبـة حسب الأولـويـة للوحـدة القـراريـة في المستـوى الأعـلى . ويقوم المستـوى الأعـلى بـإعـادة فحص وتحليـل المجمـوعـات القـراريـة للمستوى الذي يليه وترتيبها مع المجموعات القرارية المنافسة (الأفقيـة) ثم تقديم المجموعات القرارية مرتبة للوحـدة القراريـة في المستوى الأعـلى وهكذا . . أي أن عملية الفحص والتحليل والترتيب تتم أفقياً ورأسياً بالتتابع .

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :



شكل رقم (١٥)
عملية ترتيب المجموعات القرارية

وتتضمن عملية الفحص والتحليل والترتيب قرارات على جانب كبير من الأهمية في إعداد الموازنة لكل وحدة قرارية والموازنة الشاملة ككل. من أمثلة تلك القرارات:

١ ــ الابقاء على المستوى الحالي للتمويل (قد يؤثر على مستوى الأداء).
٢ ــ الابقاء على المستوى الحالي للأداء (قد يتطلب أموال).
٣ ــ توسيع وتحسين الأداء وطلب اعتمادات مالية إضافية.
٤ ــ تخفيض مستوى التمويل والأداء إلى المستوى الأدنى.
٥ ــ الالغاء الكامل للنشاط لعدم جدواه أو أدائه بواسطة بدائل أخرى للوحدة القرارية الحالية.

الخطوة الرابعة: إعداد وعرض الموازنة:

بعد أن يتم الانتهاء من الترتيب والدمج الأفقي والرأسي للمجموعات القرارية يتم التجميع وإعداد موازنات تفاضلية للوحدات القرارية وذلك باستخدام المجموعات القرارية المقترحة من تشكيلة المجموعات القرارية لكل نشاط ولكل وحدة قرارية. وكذلك أيضاً إعداد موازنات تشغيلية لكل برنامج فرعي أو رئيسي أو لكل وظيفة بتجميع المجموعات القرارية التفاضلية المدمجة أفقياً ورأسياً حيث أن هناك مرونة كبيرة في العرض وإعادة العرض من خلال مراحل الدمج الأفقي والرأسي للمجموعات والوحدات القرارية.

والواقع أن هذه المرونة تمكن من عرض الموازنة بالأسلوب التقليدي أيضا في صورة أبواب وبنود أو في أي صورة أخرى تسهل عملية تنفيذ الموازنة والرقابة عليها وتقييم أداء الوحدات القرارية وكفاءة وفعالية البرامج الحكومية.

ويلاحظ من العرض السابق الاختلافات الأساسية في الفلسفة والمنهج الذي تتبعه الموازنة الصفرية وفي اجراءاتها وأساليبها مقارنة بموازنة البنود أو الموازنة التقليدية.

تقييم الموازنة الصفرية :

نظراً لحداثة عهد الموازنة الصفرية في التطبيق وحيث أنها مازالت في طور التجريب والمحاولة فانه لا يمكن الحكم عليها وتقييمها بطريقة حاسمة . وبالرغم من أن الموازنة الصفرية حاولت علاج أوجه القصور في نظم الموازنة السابقة فقد أوضح التطبيق العملي بعض المشاكل التي تتلخص فيما يلي :

١ ـ أن عملية تطويع نظام الموازنة الصفرية للتطبيق في مجال الإدارة الحكومية يحتاج إلى وقت وجهد لاستيعابه وبلورته والتغلب على صعاب عديدة ترجع إلى الطبيعة الخاصة والمميزة للنشاط الحكومي .

٢ ـ غياب بعض الضوابط التي تمكن من اكتشاف المبالغة في تقدير احتياجات الوحدات الإدارية عن احتياجاتها الفعلية .

٣ ـ ظهور العديد من المشاكل التقليدية للنظم الأخرى للموازنة التي تتعلق بصياغة الأهداف وتحديد الأولويات وعملية تقييم ومراجعة البرامج الحكومية .

٤ ـ الارتفاع الباهظ في تكاليف تطبيق الموازنة الصفرية والتي قد تزيد عن المنافع من تطبيقها في كثير من الوحدات .

وبالرغم من ذلك فان للموازنة الصفرية إيجابيات عديدة ومن أهمها وضع نهاية للبرامج الحكومية التي يثبت فشلها والتخلص منها، كما أنها تلقي الضوء على جوانب التخفيض في موازنة الجهات المختلفة أو التوسعات في الموازنة الخاصة بها . كما أنها توفر معلومات مفيدة في مجال اتخاذ القرارات . بالإضافة إلى ذلك فانها تتيح الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا للمشاركة بالإضافة إلى أنها تتطلب التخطيط السليم قبل إعداد الموازنة .

وتثير الجوانب السلوكية للموازنة الصفرية الكثير من الشك وعدم الوضوح نظراً لندرة الدراسات التي أجريت في هذا المجال ولحداثة العهد بتطبيق هذا النظام . وتمثل الجوانب السلوكية ركناً أساسياً من أركان الموازنة بصفة عامة سواء أكانت تلك الجوانب ايجابية أو سلبية .

ومن المتوقع أن يكون للموازنة الصفرية فيما يتعلق بالناحية السلوكية بعض الجوانب الإيجابية التي تتلخص في إتاحة الفرصة كاملة للوحدات الإدارية للمشاركة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات في شكل مجموعات قرارية يتم تبريرها. وتترتب على عملية المشاركة أن تكون الأهداف والمعايير واقعية تحظى بقبول واقتناع العاملين مما يخلق لديهم الحافز على الأداء بكفاءة أكبر ويوفر المناخ المناسب لعملية المراجعة والتقييم.

أما عن الجوانب السلبية التي يمكن توقعها من تطبيق الموازنة الصفرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

١ ــ سلوك العاملين تجاه تطبيق النظم الجديدة والذي يبدأ دائماً بمحاولة محاربة كل جديد وعدم قبوله بسهولة والتمسك بالنظم القائمة. وهذا يحتاج إلى جهد في تنمية الشعور لديهم بعدم الرضا عن النظم الحالية، كما يتطلب التعريف بالنظام الجديد وبيان فوائده، والتوعية والقيادة السليمة.

٢ ــ قد يسبب ترتيب أولويات المجموعات القرارية آثاراً سلبية إذا لم تحظ المجموعات القرارية للوحدة الإدارية بنفس الدرجة من الأولوية من قبل الجهات المركزية التي تعطي الموافقة النهائية.

٣ ــ الآثار السلوكية التي يمكن أن تترتب على إلغاء بعض البرامج الحكومية التي قد يثبت فشلها وما ينتج عن ذلك من تغييرات في أوضاع العاملين الاجتماعية والاقتصادية وأيضاً التنظيمية داخل الوحدات الاقتصادية.

٤ ــ تجاهل آثار التصرفات الماضية ونتائج البرامج والأنشطة الجاري تنفيذها على تصرفات وسلوك العاملين في الحاضر والمستقبل.

٥ ــ أثر المشاركة في إعداد الموازنة على مدى التحيز في التقديرات أو ما يسمى بتراخي الموازنة.

قاعدة تحديد مدد سريان البرامج الحكومية : Sunset legislative

وهو ما يمكن أن يطلق عليه تحديد مدد معينة لاستمرار البرامج الحكومية . فإذا كانت الموازنة الصفرية تعني مراجعة البرامج الحكومية المستمرة من العام الماضي على المستوى التنفيذي أو الفني، فان قاعدة عدم سريان البرامج الحكومية تمارس نفس الوظيفة على المستوى التشريعي . ويعتبر هذا الأسلوب أكثر وضوحاً وحسماً من الموازنة الصفرية حيث يمارس من جانب السلطة التشريعية كأن يتم تحديد مدة معينة لاستمرار البرامج الحكومية مثل ٥ سنوات على الأكثر إلا إذا تم مراجعة وتقييم البرامج واجازتها بواسطة السلطة التشريعة .

وتتيح هذه القاعدة التخلص من البرامج الحكومية بعد زوال الحاجة الأصلية من إنشاء تلك البرامج . ويتم تنفيذ هذه القاعدة بصور عديدة من أهمها :

أ ــ ضرورة أن تقدم أو ترفق وزارةالمالية (الأدارة المركزية للموازنة) مع كل طلب اعتماد أو برنامج حكومي تقييماً شاملاً لقطاع أو جزء معين من الموازنة .

ب ــ إعادة النظر في البرامج الحكومية الجاري تنفيذها بصفة دورية تبادلية منتظمة بحيث يتم تقييم البرامج خلال الفترة القانونية المحددة في التشريع .

وتمثل هذه القاعدة القانونية التطبيق العملي الواقعي للموازنة الصفرية نظراً للتكلفة المالية والوقت والجهد اللازم لتطبيقها على أساس سنوي مستمر. لذلك فإن البديل هو أن تتم المراجعة والتقييم قبل نهاية المدة القانونية التي حددت للبرامج أو النشاط أو الهيئة الحكومية حتى يمكن تقرير الاستمرار في البرنامج أو النشاط أو استمرار الهيئة من عدمه .

هـوامـش

(١) أحمد رشيد، **نظرية الإدارة العامة، العملية الإدارية في الجهاز الحكومي**، الطبعة الثالثة، ١٩٧٤، ص ٤٠٤ - ٤٠٦.

(٢) رفعت المحجوب، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، ١٩٧١، ص١٠.

(٣) القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ **بشأن الموازنة العامة للدولة**، جمهورية مصر العربية.

(٤) المرسوم بقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨، قواعد اعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي، دولة الكويت، ١٥ يوليه ١٩٧٨.

(٥) سيد أحمد البواب، **موازنة الأداء لخدمة الكفاءة في الحكومة**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ١٩٧٠، ص ١١.

(٦) عباس مهدي الشيرازي، **أصول المحاسبة الإدارية**، ص ٢١٧ - ٢١٨.

(٧) سيد أحمد البواب، مرجع سابق، ص ٢٣ - ٢٤.

(٨) للتوسع في ذلك راجع:

عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص ٢٢٩ - ٢٧٠.

(٩) راجع في ذلك:

(a) Musgrave, Richard A., and Musgtave, Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice,** McGraw Hill, New York, 1980, PP. 221-222.

(b) Pyhrr, Peter A., **Zero-Base- Budgeting: A Practical Management Tool for Evaluating Expenses,** New York, John Wiley & Sons, 1973, P. 140.

(١٠) أحمد هاني بحيري حماد، البعد المحاسبي للموازنة الصفرية في ضوء نظام متعدد للموازنة مع تقييم عام لإمكانية التطبيق في مصر والكويت، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، جامعة المنصورة، العدد الرابع -٢، ١٩٨٧، ص ٤٣٧.

(١١) Pyhrr, Peter A., «Zero-Base Budgeting», Harvard Business Review, November/December, 1970, P. 111-121.

(١٢) Carter, Jimmy, **Memorandum for the Heads of Executive Departments and Agencies,** The White House, Washington, D.C., February 14, 1977.

(١٣) Musgrave, Richard A. and Musgrave Peggy B., **Op. cit.**, P. 22.

(١٤) Draper, Frank D. and Pitsvada Bernard T., **Zero- Base Budgeting for Public Programmes,** University Press of America, Revised Edition, 1980, P. 2.

(١٥) Phyrr, Peter A., "Zero - Base Budgeting", Op. Cit., p. 111-121.

(١٦) Wildawsky, A., «Ask What Budgeting Does to Society, But Not What Society Does Budgeting», **The Federal Budget Process, National Journal Reprint Series,** 1977-1978, P. 4. Draper, Frank D., and Pitsvada Bernard T., **Op., cit.,** P.1.

(١٧) Ibid.

(١٨)

(١٩) Steinberg, Harold I., «State and Local Government Accounting», **Acoountants' Handbook,** edited by Seidler, Lee, H., and Carmichael P.R., 6th Edition, Vol.II, 1981, Section 44, P. 31.

(٢٠) أحمد هاني بحيري حماد، مرجع سابق، ص ٤٤٤ - ٤٤٥.

(٢١) Haider, Donald F., Zero-Base Federal Style, **Public Administration Review,** July/August, 1977, pp. 400-407.

(٢٢) Pyhrr, Peter, "The Zero - Base: A Practical Approach to Government Budgeting," **Public Administration Review,** January/February 1977, p.5.

(٢٣) Pyhrr, Peter A., "The Zero-Base Budgeting: A Practical.., **Op. Cit., p. 51.**

(٢٤) راجع في ذلك:

(a) **Ibid.,** p.6

(b) Hammond Thomas H., and Knott, Jack H., **A Zero- Based Look at Zero- Base Budgeting,** Transaction Books, N.Y. & London, pp. 10-21.

(٢٥) Steinberg, Harold I., Op. Cit., Section 44, P. 31

أسئلة وتدريبات

أولا: أسئلة مقال:

١ ــ عرف الموازنة العامة للدولة وبين الفرق بينها وبين كل من الحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية؟

٢ ــ ما الفرق بين الموازنة العامة للدولة وبين الموازنة التخطيطية في المشروعات التجارية؟.

٣ ــ تكلم باختصار عن:

أ ــ قاعدة وحدة الموازنة.

ب ــ قاعدة شمول الموازنة.

جـ ــ قاعدة التوازن

٤ ــ علق على العبارة الآتية:

«لا يكفي الاعتماد على أساس واحد لتبويب الموازنة العامة للدولة لتحقيق أهداف الموازنة».

٥ ــ ما هي أهم الاجراءات التي تتبع في تحضير وإعداد الموازنة العامة للدولة؟.

٦ ــ فرق بين طريقة التقدير الآلي وطريقة التقدير المباشر لعناصر إيرادات الموازنة؟.

٧ ــ ما الفرق بين التعديلات الحتمية والتعديلات الجديدة فيما يتعلق بتحضير وإعداد تقديرات الموازنة؟.

٨ ــ أذكر أهم القواعد التي تحكم تنفيذ الموازنة العامة للدولة؟.

٩ ــ فرق بين الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة؟

١٠ ــ تعرض باختصار لأهم التطورات التي حدثت في مجال الموازنة العامة للدولة؟

١١ ــ ما هي أهم الانتقادات التي توجه للموازنة التقليدية (موازنة البنود).

١٢ ــ ماهي السمات الأساسية المميزة للتطورات الحديثة في مجال الموازنة؟.

١٣ ــ ما هو تقييمك لموازنة البرامج والأداء؟.

١٤ ــ ماهو تقييمك لنظام الموازنة والتخطيط والبرمجة؟.

١٥ ــ اذكر باختصار المقومات الأساسية للموازنة الصفرية وتعرض للخطوات الأساسية لإعدادها.

ثانياً: ضع دائرة حول رقم الإجابة الصحيحة :

١ ــ تعد الوحدات الإدارية للدولة في نهاية الفترة المالية :

أ ــ حسابات نتيجة (المتاجرة والأرباح والخسائر).

ب ــ قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).

جـ ــ الحساب الختامي.

د ــ الموازنة العامة.

٢ ــ تعبر الموازنة العامة للدولة عن :

أ ــ أرصدة لحقائق فعلية.

ب ــ خطة عمل لفترة قادمة.

جـ ــ أصول وخصوم في لحظة معينة.

د ــ تدفقات متوقعة للإيرادات والمصروفات.

هـ ــ ب، د.

و ــ أ، جـ.

٣ ــ التبويب الرئيسي في موازنة البنود (التقليدية) هو :

أ ــ التبويب الإداري.

ب ــ التبويب الموضوعي.

جـ ـ التبويب الوظيفي.
د ـ الاجابات السابقة غير صحيحة.

٤ ـ التعديلات الجديدة هي تعديلات:
أ ـ ينبغي إدراجها في الموازنة دون تعديل.
ب ـ يمكن تأجيلها للأعوام القادمة أو إجراء تخفيضات عليها.
جـ ـ لتنفيذ قوانين وقرارات وتأشيرات صدرت خلال السنة المالية.
د ـ أ، جـ.

٥ ـ الرقابة السابقة هي:
أ ـ رقابة قبل اعداد الموازنة العامة للدولة.
ب ـ رقابة سابقة على الصرف
جـ ـ رقابة مانعة للأخطاء.
د ـ الإجابة ب، جـ.

٦ ـ تهدف الرقابة الحسابية والمحاسبية إلى:
أ ـ التحقق من سلامة المستندات.
ب ـ التحقق من سلامة التوجيه المحاسبي والعمليات الحسابية.
جـ ـ التحقق من جدوى وكفاءة البرامج والأنشطة.
د ـ الإجابة أ، جـ.

٧ ـ تركز الموازنة التقليدية (موازنة البنود) على:
أ ـ جانب المدخلات وتدبير الأموال لشراء السلع والخدمات.
ب ـ جانب المخرجات (الأهداف).
جـ ـ العلاقة بين المدخلات والمخرجات.
د ـ الأعمال التي تقوم بها الجهات الإدارية.

٨ ـ من أهم مشاكل تطبيق موازنة البرامج والأداء:
أ ـ عدم التركيز على العلاقة بين المدخلات والمخرجات.

ب - صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري.
جـ - ضعف خبرة وكفاءة العاملين بالوحدات الإدارية.
د - الإجابة أ، جـ.

٩ - يعتمد نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة على:
أ - وسائل تنفيذ الأعمال من سلع وخدمات.
ب - المخرجات ووسائل تحقيقها والأموال المتاحة.
جـ - التبويب الموضوعي كتبويب أساسي.
د - جميع الإجابات السابقة صحيحة.

١٠ - تتطلب الموازنة الصفرية:
أ - تبويب المصروفات والإيرادات تبويباً موضوعياً فقط.
ب - أن يبرر كل مسئول ما يعتزم أن ينفقه من الأموال.
جـ - مراجعة البرامج والأنشطة الحالية والجديدة على حد سواء.
د - الإجابة ب، جـ.

ثالثاً: اقرأ العبارات التالية جيداً وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة غير الصحيحة:

✓ ١ - تعتبر موازنة التخطيط والبرمجة محاولة لاخضاع النشاط الإداري الحكومي للمنهج العلمي في اتخاذ القرارات.

✓ ٢ - إذا تأخر صدور قانون الموازنة حتى بداية السنة المالية تقوم كل وحدة إدارية بتحصيل الإيرادات والصرف على الخدمات وفقاً للموازنة السابقة حتى يصدر القانون.

✓ ٣ - بجانب الأجهزة الداخلية بالوزارات والإدارات تقوم أجهزة أخرى خارجية بمراجعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها.

✓ ٤ - لا يجوز تجاوز اعتماد أي باب من أبواب الموازنة حتى ولو كان هناك وفراً في باب آخر دون الرجوع إلى السلطة التشريعية.

٥ – يبطل العمل بباقي الاعتمادات التي لم يتم استخدامها حتى نهاية السنة المالية ولا ترحل إلى السنة المالية القادمة تطبيقاً لمبدأ سنوية الموازنة واستقلالها.

٦ – يرتكز إعداد الموازنة للمشروعات الاقتصادية الخاصة بالدرجة الأولى على الإعتبارات المالية والاقتصادية.

٧ – يعتبر النظام المحاسبي الحكومي أكثر ارتباطاً بالموازنة العامة للدولة من ارتباط النظام المحاسبي بالموازنة في الوحدات الاقتصادية الخاصة.

٨ – تشمل موازنة التحويلات الرأسمالية المعاملات ذات الطابع الاستثماري كالاعتمادات المخصصة للمشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة أو عمليات الإحلال والتجديد.

٩ – تعتبر السلطة التشريعية أقدر من السلطة التنفيذية على إعداد الموازنة.

١٠ – استخدام التبويب الموضوعي ييسر تحديد مسئولية الوحدات الحكومية عن تنفيذ الاعتمادات المخصصة لها.

١١ – تمر الاعتمادات الإضافية والتكميلية بنفس الاجراءات التي تتبع في اعتماد الموازنة العامة للدولة.

١٢ – تقع المناقلات داخل الباب كالنقل بين المجموعات أو البنود داخل الباب الواحد في اختصاص السلطةالتنفيذية.

١٣ – موازنة البرامج هي موازنة أصغر وحدة إدارية بينما موازنة الأداء هي الموازنة التي تتكون من موازنات الوحدات الإدارية العليا.

١٤ – تركز موازنة البرامج والأداء على وسائل تنفيذ الأعمال والأنشطة كمشتريات الحكومة من السلع والخدمات وليس على الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الحكومة.

١٥ – ارتبط انتشار تطبيق نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة بالرئيس الأمريكي كارتر الذي أوصى بتعميم تطبيقه في كافة قطاعات الحكومة الأمريكية.

١٦ – تعتبر الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة العامة للدولة اكثر تعقيداً ودقة من تلك المستخدمة في إعداد الموازنة التجارية.

١٧ ــ يتطلب نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة المراجعة والتقييم المستمر لكل من البرامج الحكومية الجديدة والبرامج القائمة فعلاً.

١٨ ــ تعتبر قاعدة تحديد مدد سريان البرامج الحكومية الصورة التشريعية للموازنة الصفرية.

١٩ ــ يمكن التبويب الإداري من التعرف على الأهمية النسبية للانفاق على الوظائف المختلفة التي تقوم بها الحكومة.

٢٠ ــ تعتبر الموازنة العامة للدولة أقل مرونة من الموازنة التخطيطية في المشروعات التجارية.

٢١ ــ تُعتمد الموازنة العامة للدولة من السلطة التشريعية.

٢٢ ــ يتطلب تطبيق قاعدة وحدة الموازنة أن تجري مقاصة بين الإيرادت والمصروفات ويدرج الفرق بينهما بالموازنة.

٢٣ ــ تقوم كل وحدة إدارية بتقديم موازنتها لوزارة المالية في المواعيد التي تتفق وطبيعة عملها.

٢٤ ــ تعتبر الترقيات بالاختيار من أهم بنود التعديلات الحتمية.

٢٥ ــ تعتبر العلاوات الدورية من بنود التعديلات الجديدة.

الباب الثالث

الميزانية العامة لدولة الكويت

مقدمــة :

مرت الميزانية العامة لدولة الكويت بمراحل تطور متعددة خلال الخمسين عاماً الماضية. وقد اتسمت مراحل التطور بمحاولات جادة لتحديث عملية الميزانية من حيث إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها ومن حيث تبنيها للأسس والمبادىء والقواعد المتعارف عليها في هذا المجال بالدول المتقدمة.

وقد عكست مراحل التطور ما طرأ على دولة الكويت من تطورات وتغيرات سياسية واقتصادية واجتماعية. وقد تمثلت هذه التغيرات في ظهور النفط كمورد أساسي من موارد الدولة، واستقلال الدولة سياسياً واقتصادياً، ورغبة الإدارة الحكومية الواعية في تطبيق كل جديد في مجال الإدارة المالية بصفة عامة وفي مجال الميزانية بصفة خاصة، وكذلك رغبة الدولة في تطوير وتحديث الهيكل الإداري والتنظيمي الحكومي وفي تبني المفاهيم والمبادىء العلمية الحديثة في مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على أعمال الجهاز الحكومي.

وينقسم هذا الباب إلى الفصول التالية :

الفصل الأول: تطور الميزانية العامة لدولة الكويت.

الفصل الثاني: أسس تبويب الميزانية العامة لدولة الكويت.

الفصل الثالث: دورة الميزانية العامة لدولة الكويت.

الفصل الأول

تطور الميزانية العامة لدولة الكويت

تطورت الميزانية العامة لدولة الكويت تطوراً كبيراً. ويكفي للتدليل على ذلك أن نذكر أن حجم الانفاق الحكومي في عام ١٩٤٠ بلغ ٥٤٤٦٩٠ روبية أي ما يعادل ٤١٠٠٠ دينار كويتي في حين أن حجم الانفاق الحكومي في ميزانية عام ١٩٨٧/٨٦ بلغ ٣٠٥٢,٩ مليون دينار كويتي. أي أنه في خلال نصف قرن تضاعف حجم الانفاق حوالي ٧٥٠٠ مرة.

ولقد اختار المشرع لفظ «الميزانية» بدلاً من لفظ «الموازنة» للإشارة إلى الميزانية التقديرية أو الموازنة التخطيطية لنشاط الدولة عن سنة مالية قادمة. لذلك ينبغي عدم الخلط بين لفظ الميزانية المستخدم في هذا المجال وبين لفظ الميزانية العمومية الذي يستخدم في الوحدات الاقتصادية لما بينهما من فروق جذرية كما سبق ذكره في الباب السابق.

وتعرف الميزانية العامة لدولة الكويت بأنها تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة مقبلة ومحددة من الزمن وهي في الغالب سنة واحدة.

ويمكن التمييز بين أربعة مراحل أساسية مرت بها الميزانية العامة لدولة الكويت وهي:

١ ــ مرحلة ما قبل النفط وبداية انتاجه (١٩٣٨ إلى ١٩٥٠).

٢ ــ مرحلة البدء في الأخذ بالأساليب الحديثة للإدارة المالية (١٩٥١ إلى ١٩٦١).

٣ ـ مرحلة اعلان الاستقلال وصدور الدستور (١٩٦٢ إلى ١٩٦٧).
٤ ـ مرحلة التطور المتلاحق (١٩٦٧ وحتى الآن)

ونتناول فيما يلي بشيء من الايجاز السمات الأساسية لكل مرحلة من المراحل السابقة[١].

مرحلة ما قبل النفط وبداية انتاجه ١٩٣٨ ـ ١٩٥٠ :

بدأت هذه المرحلة بصدور قانون الصلاحيات الأساسية لمجلس الأمة التشريعي الصادر في ١٩٣٨/٧/٢ والذي وجه فيه صاحب السمو حاكم الكويت الشيخ أحمد الجابر الصباح المجلس التشريعي لإصدار قانون الميزانية لتنظيم جميع ايرادات البلاد ومصروفاتها وتوجيهها بصورة عادلة إلا ما كان من «أملاك» الصباح الخاصة فليس للمجلس حق التدخل فيه[٢].

وقد تميزت هذه المرحلة بما يلي:

١ ـ تخويل مجلس الأمة التشريعي صلاحية الإشراف على تنظيم الميزانية العامة وصرفها وفقاً لأغراض البلاد ومنفعتها.

٢ ـ فصل الذمة المالية للشعب عن الذمة المالية للحاكم والتي ينفق منها على وجوه الإصلاح وأعمال التنمية والتقدم.

٣ ـ أنشأ مجلس الأمة التشريعي إدارة للمالية (وزارة المالية حالياً) كلفت بالإشراف على تنظيم الشئون المالية والإدارية للدولة.

٤ ـ لم تتبع الإدارة المالية فلسفة أو منهج معين للتنظيم المالي ولم يكن هناك أي تقسيم أو تبويب علمي للميزانية العامة والحسابات الحكومية.

٥ ـ اقتصر دور الإدارة المالية على التسجيل الدفتري للإيرادات المحصلة والنفقات الفعلية.

٦ ـ كانت السنة المالية تتبع التقويم الهجري حتى عام ١٣٦٧ هـ ثم تحولت إلى التقويم الميلادي ابتداء من نوفمبر ١٩٤٨.

٧ ـ شكلت إيرادات الجمرك ما يزيد عن ٥٠٪ من جملة الإيرادات حتى عام ١٩٤٧ ثم بدأت ايرادات النفط في الزيادة إلى أن بلغت ما يقرب من ٩٠٪ من إيرادات الكويت في سنة ١٩٥٠.

٨ ـ تركزت المصروفات خلال هذه المرحلة وحتى عام ١٩٤٥ على وظائف الدولة الحارسة كالخدمات التنظيمية والمالية والأمن والعدالة والدفاع. وبعد هذا التاريخ ازداد الانفاق على الخدمات الاجتماعية حيث بلغ الانفاق على التعليم والصحة في عام ١٩٥٠ ما يقرب من ٥٣٪ من جملة المصروفات.

مرحلة البدء في الأخذ بالأساليب الحديثة للإدارة المالية ١٩٥١ - ١٩٦١:

شهدت هذه المرحلة اتساع النشاط الحكومي مما أدى إلى تشعب الميزانية العامة للدولة. وقد دفع ذلك إلى انشاء ديوان المحاسبة العامة ليتولى مراقبة حسابات دوائر الحكومةوتنسيقها في ١٩٥٤/٧/٢٢.

ويعتبر عام ١٩٥٥ بداية ظهور الميزانية العامة للدولة بالاعتماد على النظم والمبادىء المالية والمحاسبية في إعداد الميزانيات وتنفيذها والرقابة عليها. إلا أنه حتى ذلك الوقت كانت الميزانية تعد وفق ما تراه الدوائر الحكومية دون توحيد في شكلها أو نمطها واقتصرت تلك الدوائر على تقدير المصروفات فقط دون الإيرادات.

ورغبة من الدولة في توحيد عملية الميزانية وإعداد ميزانية موحدة صدر المنشور رقم (١٠) لسنة ١٩٥٥ وهو أول تعميم بشأن الميزانية وقد تم إعداد ميزانية عام ١٩٥٦ وفقاً لهذا المنشور. وقد ارفق بالمنشور نماذج موحدة تفصيلية يعد على أساسها مشروع الميزانية وكذلك يبين القواعد التفصيلية التي تتبع في الإعداد.

واستمراراً لعملية التطوير وعلاج المشاكل التطبيقية صدر المرسوم الأميري رقم (١) لسنة ١٩٥٧ الخاص بالنظم الموحدة والقواعد المالية الواجب اتباعها عند

تحضير الميزانية وتقسيماتها، كما أصدرت الإدارة المالية التعميم رقم (٣) لسنة ١٩٥٧ متضمناً النظام المالي النهائي للمصروفات وإمساك الدفاتر والمستندات الرئيسية الخاصة بها. وعرض التعميم المذكور أيضا النماذج المحاسبية التي يجب استخدامها لتسجيل العمليات مع بيان القيود المحاسبية الخاصة بذلك.

وقد تم إعداد ميزانية عام ١٩٥٨ وعام ١٩٥٩ وفقاً لما جاء بالمرسوم الأميري والتعميم المذكورين أعلاه. والواقع أن الميزانية حتى عام ١٩٥٨ لم تكن شاملة لجانبي الإيرادات والمصروفات بما يفصح عن المركز المالي الشامل حيث أن تقديرات الإيرادات كانت تظهر ضمن ميزانية كل دائرة، كذلك لم تشمل الميزانية بياناً يوضح إيرادات النفط.

ومن العلامات البارزة في هذه المرحلة صدور المرسوم الأميري رقم (١) لسنة ١٩٦٠ الخاص «بقواعد إعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي». وبصدور هذا المرسوم استكملت المقومات الأساسية للميزانية العامة للدولة في ثوبها الحديث. وقد تم العمل بهذا المرسوم ابتداءاً من السنة المالية ١٩٦٠/ ١٩٦١. وقد كانت أهم ملامح هذا المرسوم ما يلي:

١ ـ تقنين قواعد ثابتة ومستقرة اعتمدت على تجارب الماضي تلتزم بها وزارةالمالية والدوائر الحكومية الأخرى.

٢ ـ تناول المرسوم الموضوعات الرئيسية التالية:
أ ـ تقدير الإيرادات.
ب ـ تقدير المصروفات.
جـ ـ اقرار الميزانية وإصدار قانون باعتمادها.
د ـ الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.
هـ ـ الحساب الختامي.

٣ ـ استحدث المرسوم تعديلاً في السنة المالية فجعلها سنة مالية متداخلة تبدأ في أول إبريل وتنتهي في آخر مارس من كل عام.

٤ ـ تخصص من مجموع الإيرادات المقدرة نسبة مئوية تحدد كل سنة بمرسوم تضاف إلى المال الاحتياطي ويحدد القانون طرق استثمار المال الاحتياطي وكيفية التصرف فيه .

٥ ـ تخصص من مجموع الإيرادات المقدرة نسبة مئوية أخرى تحدد كل سنة بمرسوم وتخصص للإنشاءات والأعمال التي يقرها مجلس الإنشاء والتنمية الاقتصادية .

٦ ـ تم تقسيم المصروفات إلى أقسام والأقسام إلى فروع والفروع إلى فصول وتم تقسيم كل قسم وفرع إلى ثلاثة أبواب هي :

الأول: المرتبات والأجور .

الثاني: المصروفات العامة .

الثالث: الأعمال الجديدة الصغيرة (غير الداخلة في أعمال مجلس الإنشاء والتنمية الاقتصادية) .

وينقسم كل باب إلى عدد من البنود .

٧ ـ تضمن المرسوم قواعد خاصة ملزمة فيما يتعلق بتقدير الإيرادات والمصروفات وإقرار واعتماد الميزانية وتنفيذها والرقابة عليها .

٨ ـ وأخيراً تضمن المرسوم قواعد خاصة ملزمة بشأن طريقة وشكل الاجراءات التي تتبع في إعداد الحساب الختامي لكل دائرة والحساب الختامي للدولة .

بالإضافة إلى ما سبق، فقد شهدت هذه المرحلة أيضاً صدور المرسوم بقانون رقم (١٢) لسنة ١٩٦٠ بتنظيم إدارة الفتوى والتشريع لحكومة الكويت والتي جاء من بين اختصاصاتها مراجعة العقود التي تبرمها الحكومة وابداء رأيها في المسائل التي تنجم عن تنفيذها، كذلك نص على أنه لا يجوز لأي دائرة إبرام العقود أو قبولها وإجازتها أو الصلح أو التحكيم في أي موضوع تزيد قيمته عن مليون روبية (٧٥٠٠٠ دينار تقريباً) إلا بعد استفتاء إدارة الفتوى والتشريع .

وكما صدر المرسوم بقانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٦٠ بإنشاء مجلس الإنشاء يكون من اختصاصه تخطيط برامج المشروعات الانشائية الكبرى وإعدادها للتنفيذ على مراحل واتخاذ الإجراءات اللازمة لدراسة هذه المشروعات وإعداد التقارير السنوية عنها.

مرحلة اعلان الاستقلال واصدار الدستور ١٩٦٢ ـ ١٩٦٧ :

شهدت هذه المرحلة إعلان الاستقلال وصدور الدستور الذي تضمن في بابه الرابع الأحكام الخاصة بالشئون المالية ومن بينها القواعد التي تحكم الميزانية العامة للدولة كقاعدة وحدة الميزانية وقاعدة عدم التخصيص وقاعدة شمول الميزانية.

وتهدف نصوص الدستور إلى ضمان رقابة السلطة التشريعية على الميزانية وذلك بمناقشتها واقرارها واصدار قانون الميزانية، وأن يتم الاعتماد لكل باب على حدة بحيث لا يجوز النقل من باب إلى آخر إلا بقانون، كما لا يجوز تجاوز تقديرات الانفاق الواردة في الميزانية إلا وفقا لاجراءات معينة.

وتأكيدا لأهمية الرقابة واستقلال الأجهزة الرقابية فقد صدر القانون رقم (١٠) لسنة ١٩٦٣ بانشاء مجلس للتخطيط يتبع وزير الدولة لشئون مجلس الوزراء.

وشهدت هذه الفترة أيضا أول ميزانية تعتمد من مجلس الأمة وهي ميزانية ٦٣ / ١٩٦٤ وفق نصوص الدستور. وقد كانت هذه الميزانية أول ميزانية يصدر مشروعها مطبوعاً كذلك تم طبع جداولها النهائية، كذلك فهي أول ميزانية يصدر مشروعها مشفوعاً بعرض عام يشرح أهداف مشروع الميزانية ويحلل أرقام المصروفات إجمالاً وتفصيلاً. وقد تم تبويب هذه الميزانية إلى ثلاث مجموعات للمصروفات هي :

١ ــ **الباب الأول**: المرتبات والأجور

٢ ــ الباب الثاني: المصروفات العامة.
٣ ــ أبواب منوعة

وقد ارفق بقانون الميزانية جدول حرف (جـ) خاص بمصروفات المشاريع الانشائية والاستملاكات. كذلك تم تبويب الايرادات إلى ١١ باباً وقسمت إلى مجموعتين رئيسيتين هما ايرادات النفط وايرادات أخرى.

ولم تدخل إلا تعديلات بسيطة على بعض بنود في أبواب الايرادات والمصروفات خلال السنوات المالية ١٩٦٥/٦٤ . ١٩٦٦/٦٥ . ١٩٦٧/٦٦ حيث تم اتباع نفس القواعد والاجراءات التي اتبعت في ميزانية ١٩٦٤/٦٣ . فعلى سبيل المثال قسمت ايرادات ميزانية ١٩٦٥/٦٤ إلى ١٢ باباً وايرادات ميزانية ١٩٦٦/٦٥ إلى ١٨ باباً.

كذلك فقد شهدت ميزانية عام ١٩٦٤/٦٣ وما بعدها بداية ظهور بعض الأنشطة الخاصة بالخدمات العامة في شكل ميزانيات ملحقة، كما ظهرت بعض الأنشطة العامة ذات الطابع الاقتصادي والتجاري في شكل ميزانيات مستقلة.

مرحلة التطور المتلاحق ١٩٦٨ ـ الآن :

شهدت هذه المرحلة تطوراً جذرياً ومستمراً في تبويب الميزانية وتقسيماتها بصفة خاصة، وفي تطوير القواعد والتعليمات المالية والإدارة الحكومية بصفة عامة مثل إعداد وتنفيذ الميزانية، إعداد الحساب الختامي، المحاسبة الحكومية، المتابعة والرقابة، دور وزارة المالية في التوجيه والارشاد المحاسبي، شئون المخازن . . الخ.

وقد كان من أبرز الملامح والتطورات التي تميزت بها هذه المرحلة ما يلي:

١ ــ توحيد تقسيم وتبويب الميزانية.
٢ ــ توحيد المصطلحات المالية والمحاسبية.

٣ ـ تطوير أساليب تنفيذ الميزانية واعداد تقارير المتابعة الشهرية وربع السنوية.

٤ ـ تطوير شامل للحساب الختامي للدولة من ناحية الشكل والمحتويات والمواعيد والاجراءات.

٥ ـ تنظيم وادخال الأساليب العلمية والفنية الحديثة في شئون التخزين.

٦ ـ تعديل السنة المالية لتبدأ من أول يوليو وتنتهي في آخر يونية من كل عام.

٧ ـ أصبح الاختصاص في اعداد الميزانية مقسماً بين وزارة المالية من ناحية وبين وزارة التخطيط وديوان الموظفين ـ كل فيما يخصه ـ من ناحية أخرى.

٨ ـ توحيد المفاهيم والمصطلحات والمسميات حيث أصدرت وزارة المالية الدليل النمطي للحسابات شاملاً الايرادات والمصروفات والحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية وذلك بالتعميم رقم (١٠) لسنة ١٩٧٨. وقد صدرت بعد ذلك تعميمات عديدة لتعديل الدليل النمطي بحيث يحقق الأهداف المالية والمحاسبية التحليلية التي تتبناها الدولة.

٩ ـ صدور المرسوم بقانون رقم (٣١) لسنة ١٩٧٨ الخاص «بقواعد اعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي» متضمناً المبادىء والأسس المتعلقة بعملية الميزانية والتي مازالت سارية حتى الآن[٣].

ويعتبر القانون رقم (٣١) لسنة ١٩٧٨ ترجمة خبرات وتجارب المراحل السابقة حيث صدر نتيجة دراسات فنية مستفيضة للتطبيق العملي والتطورات الحديثة في مجال الميزانية العامة للدولة. ومازال هذا القانون المرشد الأساسي للعمل حتى الآن.

وستتم مناقشة هذا القانون بتفصيل أكثر عند التعرض لدورة الميزانية. إلا أنه في هذا المجال نذكر أهم الملامح التي جاءت في هذا القانون على النحو التالي:

أ ـ تعد الميزانية العامة عن سنة مالية تبدأ في أول يوليو وتنتهي في آخر يونيو من كل عام.

ب ـ تتكون الميزانية العامة للدولة من ثلاث ميزانيات رئيسية هي :
ـ ميزانية الوزارات والإدارات الحكومية .
ـ ميزانيات الجهات الملحقة .
ـ ميزانيات الجهات المستقلة .

جـ ـ حجز نسب مئوية من إيرادات كل جهة تضاف إلى احتياطي الأجيال القادمة .

د ـ يختص وزير المالية بتحديد شكل الميزانية العامة للدولة والإجراءات التفصيلية لعملية الإعداد والتنفيذ والرقابة .

هـ ـ تختص وزارة المالية أيضا بعملية التنسيق والتوجيه وإعداد الميزانية في شكلها النهائي دون الاخلال باختصاص ديوان الموظفين (بالنسبة للباب الأول) ووزارة التخطيط (بالنسبة للباب الرابع) .

و ـ تضمن القانون ولأول مرة القواعد والإجراءات التنظيمية الواجب اتباعها بشأن إعداد وتنفيذ والرقابة على الميزانيات الملحقة والميزانيات المستقلة .

ومن التطورات الحديثة التي تشهدها هذه المرحلة أيضاً استخدام الحاسب الآلي في جميع أعمال الميزانية وفي أعمال الحسابات الحكومية مما يعطي دفعة قوية في مجال سرعة ودقة العمل وتخفيض التكلفة ويوفر المعلومات والبيانات اللازمة لعملية التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم الأداء مما يعتبر ضرورياً لاستخدام وتطبيق أحدث النظم في مجال الميزانيات والحسابات الحكومية .

ومما سبق يتضح لنا مراحل التطور المختلفة التي مرت بها الميزانية العامة لدولة الكويت وهي في الواقع مراحل غنية بالتجارب والخبرات والسعي الجاد نحو الأفضل مما يشير إلى رغبة حقيقية وعمل متواصل من أجل تطبيق ما هو جديد في هذا المجال ويتفق مع طبيعة دولة الكويت وظروفها الاقتصادية والاجتماعية .

الفصل الثاني

أسس تبويب الميزانية العامة لدولة الكويت

رغبة من الدولة في توحيد المصطلحات والمسميات والتقسيمات المتعلقة بالميزانية العامة للدولة والحسابات الحكومية فقد أصدرت العديد من التعاميم ومن أبرزها التعميم رقم (١٣) لسنة ١٩٨١ لتعديل وتطوير الدليل النمطي للحسابات بما يحقق كفاءة أكثر في مجال تصنيف وترتيب وتجميع الحسابات الحكومية ويسهل عملية إعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها ويخدم الأهداف المالية والمحاسبية بصفة عامة .

وقد روعي في تطوير الدليل النمطي ما يلي :

١ ــ أن يتلاءم الدليل النمطي مع طبيعة الجهات الحكومية والأنشطة التي تقوم بها .

٢ ــ تيسير عملية إعداد الميزانية وتنفيذها .

٣ ــ تيسير استخراج البيانات والمعلومات وتحليلها لخدمة أهداف المتابعة والرقابة وتحديد المسئولية .

٤ ــ تيسير عملية التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى القومي وذلك بتحقيق الترابط مع البيانات المطلوبة لإعداد خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

٥ ـ تيسير استخدام الحاسب الآلي في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية وذلك بإنشاء الدليل الرقمي الآلي للحسابات.
٦ ـ تحقيق الترابط بين عملية الميزانية والحسابات وبين عمليات شئون التخزين من حيث التوافق بين البنود والأنواع الخاصة بالمواد المخزنية وبين دليل التوصيف والترميز لهذه المواد.

وقد تميز الدليل النمطي للحسابات بكونه ذو أبعاد متعددة فقد شمل تبويب المصروفات والإيرادات وأيضاً شمل تبويب الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية كما اعتمد الدليل النمطي أيضاً على عدة أسس للتبويب. ونوضح فيما يلي باختصار الأسس التي بني عليها تبويب الميزانية العامة للدولة كما جاء في الدليل النمطي وفقاً لآخر تعديل بالتعميم رقم (١٨) لسنة ١٩٨٥[٤].

تبويب ميزانية الوزارات والإدارات

أولا: تبويب المصروفات:

تم تبويب المصروفات وفقاً لأسس عديدة نذكرها فيما يلي:

١ ـ التبويب الإداري:

تم تقسيم الوزارات الحكومية إلى أقسام وفروع، وقد بلغ عدد هذه الأقسام ٢٢ قسماً. وقد قسمت بعض هذه الأقسام إلى فروع. وفيما يلي مثال جزئي يوضح ذلك:

قسم	فرع	
١		مخصصات رئيس الدولة
٢		الديوان الأميري
٣		ديوان المحاسبة
٤		مجلس الوزراء
٨		وزارة المالية
	١	الإدارة العامة
	٢	الحسابات العامة
	٣	الإدارة العامة للجمارك .
٢٢		وزارة الثقافة العامة

ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية :

أ ـ سهولة إعداد تقديرات المصروفات لكل وزارة أو إدارة على حدة .

ب ـ تحديد مسئولية كل وزارة أو إدارة عن تنفيذ ميزانيتها .

جـ ـ سهولة تتبع التغيرات التي تطرأ على مصروفات كل وزارة أو إدارة وذلك بمقارنة المصروفات خلال عدة سنوات .

٢ ـ التبويب الموضوعي :

طبقاً لهذا الأساس يتم تجميع المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة . ويعتمد التبويب الموضوعي على التقسيم إلى أبواب والأبواب إلى مجموعات والمجموعات إلى بنود والبنود إلى أنواع بحيث يكون أساس التجانس دائماً هو موضوع أو نوع المصروف . وقد تم تقسيم المصروفات في ميزانية دولة الكويت إلى خمسة أبواب رئيسية هي :

الباب الأول: المرتبات
الباب الثاني: المستلزمات السلعية والخدمات.
الباب الثالث: وسائل النقل والمعدات
الباب الرابع: المشاريع الإنشائية والاستملاكات العامة.
الباب الخامس: المصروفات والمدفوعات التحويلية.

وفيما يلي مثال جزئي للباب الأول:

باب	مجموعة	بند	نوع	
١				المرتبات
	١			النقدية
		١		رئيس مجلس الوزراء والوزراء ومن في حكمهم.
		٢		الوظائف القيادية
		٣		الوظائف العامة
		٤		الوظائف الفنية المساعدة
		٥		الوظائف المعاونة
		٦		العقــود
			١	العقد الثاني
			٢	العقد الثالث
	٢			العينية والتأمينية
		١		ملابس واغذية وتذاكر سفر للموظفين
			١	ملابس
			٢	أغذية
			٣	تذاكر سفر
		٢		علاج طبي وتعليم

باب	مجموعة	بند	نوع	
			١	علاج طبي
			٢	تعليم
		٣		حصة الحكومة في التأمينات الاجتماعية
	٣			متوقع عدم صرفه

ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية :

أ ــ سهولة إعداد الميزانية وتنفيذها .

ب ــ إمكانية تتبع ودراسة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من أنواع المصروفات وذلك بمقارنتها خلال عدة سنوات .

جـ ــ أحكام الرقابة على استخدام الاعتمادات المالية في الأغراض التي خصصت من أجلها وتفادي تجاوز الاعتمادات المخصصة بالميزانية .

٣ ــ التبويب الوظيفي :

تم تقسيم الجهاز الحكومي للدولة وفقاً للأنشطة التي يقوم بها إلى وظائف رئيسية ووظائف فرعية . وقد قسمت وظائف الدولة إلى ست وظائف رئيسية ثم قسمت كل وظيفة رئيسية إلى وظائف فرعية .

ونوضح ذلك فيما يلي :

وظيفة رئيسية	وظيفة فرعية	
١		**الخدمات العامة**
	١	الخدمات التنظيمية
	٢	الخدمات المالية
	٣	الأمن والعدالة
	٤	الالتزامات الخارجية
٢		**الدفاع**
٣		**الخدمات الاجتماعية**
	١	الخدمات التعليمية
	٢	الخدمات الصحية
	٣	التكافل الاجتماعي والشئون الاجتماعية
٤		**خدمات المجتمع**
	١	الخدمات الإعلامية
	٢	الخدمات الدينية
	٣	الإسكان
	٤	المرافق
٥		**الخدمات الاقتصادية**
	١	التعدين والنشاطات الاستخراجية
	٢	النقل
	٣	المواصلات
	٤	الكهرباء والماء
	٥	الخدمات التجارية والصناعية
	٦	الزراعة والثروة السمكية
٦		**أخرى غير مصنفة .**

ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية :

أ ــ إمكانية التعرف على حجم الانفاق على كل وظيفة من هذه الوظائف ومقارنة الأهمية النسبية التي توليها الدولة لكل منها .

ب ــ إمكانية تتبع ودراسة التغيرات التي تطرأ على الانفاق على الوظائف المختلفة خلال عدة سنوات .

جـ ــ إمكانية تطبيق النظم الحديثة في الميزانية كموازنة البرامج والأداء .

٤ ــ التبويب الاقتصادي :

تم تبويب المصروفات وفقاً للتبويب الاقتصادي إلى مصروفات جارية ، مصروفات رأسمالية ، ومصروفات مختلفة ومدفوعات تحويلية . وقد تمثلت المصروفات الجارية في الباب الأول (المرتبات) والباب الثاني (المستلزمات السلعية والخدمات) ، وتمثلت المصروفات الرأسمالية في الباب الثالث (وسائل النقل والمعدات) ، وفي الباب الرابع (المشاريع الإنشائية والاستملاكات العامة) . وقد تم إدراج باقي المصروفات التي لا تعتبر جارية أو رأسمالية في الباب الخامس (المصروفات المختلفة والمدفوعات التحويلية) حيث تمثل التزامات دولة الكويت تجاه الغير سواء تجاه الدول أو الهيئات أو المنظمات أو الأفراد .

ويحقق هذا التبويب بيان الأثر الاقتصادي للمصروفات والأهمية النسبية التي توليها الدولة للتكوين الرأسمالي باعتباره أساس البنية الهيكلية للدولة والرخاء والتقدم في المستقبل .

٥ ــ التبويب وفقاً للبرامج :

تم الأخذ بمفهوم موازنة البرامج وذلك بتقسيم كل وزارة أو إدارة إلى برامج . ويعتبر البرنامج مجموعة من الأنشطة المتجانسة . ويعتبر كل برنامج وحدة محاسبية مستقلة تتضمن مجموعة من الأنشطة تبوب مصروفات كل منها وفقاً للتبويب الموضوعي للمصروفات .

وقد تم تقسيم الميزانية إلى أقسام والأقسام إلى فروع والفروع إلى برامج تمثل الأنشطة الرئيسية لكل وزارة أو إدارة. وقد تم إضافة البرامج إلى التقسيم الإداري السابق الإشارة إليه. وفيما يلي مثال جزئي يوضح هذا التبويب:

قسم	فرع	برنامج	
–	–	–	
–	–	–	
–	–	–	
٤	١		**مجلس الوزراء**
		١	الأمانة العامة لمجلس الوزراء
		٢	مكتب سمو ولي العهد
		٣	لجنة المناقصات المركزية
	٢	١	**المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب**
	٣	١	**ادارة الفتوى والتشريع**
–	–	–	
–	–	–	
–	–	–	
٢٠			**وزارة المواصلات**
	١		ادارة البرق والهاتف
		١	الديوان العام
		٢	خدمات البرق والهاتف
		٣	الشئون الفنية
	٢		**ادارة البريد**
		١	الخدمات البريدية
	٣		**ادارة الطيران المدني**
		١	الديوان العام
		٢	الخدمات الفنية

وبالرغم من أن التبويب وفقاً للبرامج يهدف إلى قياس تكلفة الأنشطة التي يشملها البرنامج مقارنة بالتكاليف المخططة لكل منها بما يحقق الرقابة وقياس كفاءة وفاعلية الأداء والعمل على رفع مستواه، إلا أن تبويب البرامج بالدليل النمطي للحسابات جاء قاصراً عن تحقيق ذلك نظراً لأنه أعد وكأنه تبويب إداري ولم يتسع ليشمل الأنشطة الرئيسية والفرعية وتحديد وحدات الأداء لكل نشاط.

وربما يكون السبب في ذلك أنه ترك لكل وحدة مسئولية توسيع قاعدة التبويب للأنشطة ووحدات الأداء بما يتفق وطبيعة العمل في كل منها حيث يصعب التنميط على هذا المستوى التحليلي.

التبويب الموضوعي للمصروفات وتفسير المسميات:

نظراً لأهمية التبويب الموضوعي في بناء هيكل الدليل النمطي للحسابات في ميزانية دولة الكويت نناقش فيما يلي وباختصار تفسير المسميات كما جاءت في هذا الدليل وفقاً للتعميم رقم (١٨) لسنة ١٩٨٥.

الباب الأول: المرتبات:

يتضمن هذا الباب كافة ما يدفع من مرتبات نقدية وعلاوات وبدلات ومكافآت لموظفي الدولة مقابل قيامهم بجهود أو عمل، كما يشمل كافة ما يمنح لموظفي الدولة من أغذية وملابس وعلاج وتعليم وتذاكر سفر.. الخ في شكل مزايا عينية.

ويشمل هذا التبويب ثلاثة مجموعات:-

١ ــ **النقدية** وتشمل ما يدفع نقداً لموظفي الدولة.

٢ ــ **العينية والتأمينية** وتشمل المزايا العينية والتأمينية التي تقدم لموظفي الدولة وتشمل أيضاً حصة الحكومة في التأمينات الاجتماعية.

٣ ــ **متوقع عدم صرفه** وتشمل المبالغ المتوقع عدم صرفها من اعتمادات باب المرتبات نظراً لتأخر التعيينات وعدم شغل الوظائف بالكامل من بداية السنة المالية أو وظائف منتظر خلوها.

الباب الثاني: المستلزمات السلعية والخدمات:

يتضمن هذا الباب جميع ما ينفق لتسيير الأعمال العادية (الجارية) للوزارات والإدارات. ويدخل في ذلك جميع المصروفات التي تنفق في سبيل الحصول على الاحتياجات من المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية.

ويشمل هذا الباب مجموعتين:

١ ــ **المستلزمات السلعية** وتتمثل في قيمة المواد والسلع التي تحصل عليها الجهة لتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها أو تساعدها في تنفيذ هذه الأهداف مثل قطع الغيار والعدد والأدوات الصغيرة، المواد والخامات، الوقود والزيوت والقوى المحركة، المياة والإنارة، والمستلزمات الأخرى.

٢ ــ **تكاليف الخدمات** وتتمثل في قيمة الخدمات المؤداة من الغير واللازمة لتأدية نشاط الجهة الحكومية وتيسير أعمالها الجارية مثل النقل والمواصلات، الإيجارات، الصيانة، الخدمات الإعلامية والاجتماعية، أبحاث ودراسات واستشارات، مصروفات خاصة، والخدمات الأخرى.

الباب الثالث: وسائل النقل والمعدات:

يتضمن كافة ما ينفق على السلع والأصول الرأسمالية المعمرة مثل وسائل النقل والمعدات والتجهيزات المختلفة والأثاث والبيوت الجاهزة.

ويشمل هذا الباب ثلاثة مجموعات:

١ ــ **وسائل النقل** وتمثل تكاليف شراء وسائل النقل البرية والبحرية والجوية.

٢ ــ **المعدات والآلات** وتمثل تكاليف شراء المعدات والآلات.

٣ ــ **التجهيزات** وتمثل تكاليف شراء الأجهزة والأثاث والبيوت الجاهزة.

الباب الرابع : المشاريع الانشائية والاستملاكات العامة :

يتضمن هذا الباب ما ينفق على الأصول الرأسمالية المعمرة ويدخل في ذلك تكاليف إضافة الأصول الرأسمالية الجديدة وتكاليف صيانة الأصول القائمة وتكاليف استملاك العقارات والقسائم بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية .

ويشمل هذا الباب ثلاثة مجموعات :

١ ـ **المشاريع الانشائية** وتمثل ما ينفق على إقامة المشاريع التي تنفذ خلال السنة أو يستغرق تنفيذها عدة سنوات .

٢ ـ **الأعمال الانشائية الصغيرة وصيانة المنشآت والمرافق** وتمثل تكاليف العناية والوقاية لضمان استمرار عناصر المنشأ وبقائه على حالته الأصلية التي صممت ونفذت عليها كالأعمال الانشائية الصغيرة وترميم المنشآت والمرافق .

٣ ـ الاستملاكات العامة وتمثل المبالغ النقدية التي تدفعها الدولة كتعويض لفئة من المواطنين نظير استملاكها لأراضي وعقارات لتحقيق هدف عام على مستوى الدولة . وقد تكون قيمة التعويض مساوية أو تزيد عن القيمة الاقتصادية والاجتماعية للأراضي أو المباني .

الباب الخامس : المصروفات المختلفة والمدفوعات التحويلية :

ويتضمن هذا الباب المصروفات المختلفة لتغطية مصروفات بعض الجهات أو المصروفات التي تخصص لبعض الأغراض التي لا تندرج تحت أي باب من الأبواب الأربعة الأخرى لاعتبارات السياسة العامة أو الصالح العام أو لكونها ذات طبيعة تحويلية .

ويشمل هذا الباب ثلاثة مجموعات :

١ ـ **المصروفات المختلفة** وتمثل مصروفات إجمالية متفرقة مثل مخصصات رئيس الدولة ، نفقات وزارة الدفاع ، نفقات التسليح والتعزيزات العسكرية ،

نفقات المؤتمرات المحلية والخارجية، نفقات الدورات الرياضية والمهمات الرسمية في الخارج، نفقات القنصليات، نفقات البعثات، نفقات الحملات الدينية، نفقات التدريب، ونفقات اسكان الموظفين.

٢ ـ **المدفوعات التحويلية الداخلية** وتمثل المصروفات التي تدفع دون عائد أو مقابل سلع وخدمات مثل التحويلات للأفراد، ودعم المؤسسات الأهلية، والإعانات العامة، والتحويلات للبلديات، والتحويلات لهيئات ومؤسسات عامة، وتعويض الأنشطة الخاصة والشركات.

٣ ـ **المدفوعات التحويلية الخارجية** وتمثل المصروفات التي تدفع في الخارج كاعانات أو مساعدات أو مقابل خدمات خارجية للدولة أو مواطنيها مثل الخدمات الصحية بالخارج للمواطنين أو للطلبة والمبعوثين، الاشتراك في الهيئات والمنظمات الدولية، الاعانات الخارجية، الهيئة العامة للجنوب والخليج العربي، وللشركات والمؤتمرات العربية والخليجية.

ثانياً : تبويب الإيرادات

اتبع في تبويب الإيرادات التبويب الإداري أي تجميع الإيرادات وفقاً لكل قسم أو فرع من الوزارات والإدارات الحكومية. ويمكن هذا التبويب من حصر الإيرادات لكل وحدة من وحدات الدولة والتعرف على التطورات التي تطرأ على إيراداتها خلال عدة سنوات وأيضاً تحديد المسئولية عن تحصيل الإيرادات وتنمية الموارد الذاتية للوحدات الحكومية.

بالإضافة إلى التبويب الإداري فقد اتبع أيضا التبويب الموضوعي أو النوعي وتم تقسيم الإيرادات إلى أبواب متجانسة وفقاً لنوع الإيرادات وتم تقسيم الأبواب إلى مجموعات والمجموعات إلى بنود والبنود إلى أنواع وقد تم تبويب الإيرادات إلى ثمانية أبواب هي :

الباب الأول : مبيع النفط الخام والغاز
الباب الثاني : الضرائب على صافي الدخل والأرباح

الباب الثالث : الضرائب والرسوم على الممتلكات
الباب الرابع : الضرائب والرسوم على السلع والخدمات
الباب الخامس : الضرائب والرسوم على التجارة والمعاملات الدولية
الباب السادس : إيرادات الخدمات
الباب السابع : الإيرادات والرسوم المتنوعة
الباب الثامن : الإيرادات الرأسمالية

كذلك فقد اتبع في تبويب الإيرادات التبويب الاقتصادي حيث تم فصل الإيرادات الجارية عن الإيرادات الرأسمالية بأن خصص الباب الثامن للإيرادات الرأسمالية والأبواب الأخرى للإيرادات الجارية.

وفيما يلي مثال جزئي يوضح التبويب الموضوعي للايرادات إلى مجموعات وبنود وأنواع :

باب	مجموعة	بند	نوع	
				... ...
				....
٦				إيرادات الخدمات
	١			خدمات الأمن والعدالة
		١		رسوم قضائية
			١	رسوم دعاوي
			٢	رسوم توثيق وأحوال شخصية
			٣	غرامات جزائية
			٤	رسوم القيد في جدول المحاماة
		٢		مبيع مواد مصادرة
		٣		حصيلة عدادات انتظار السيارات
				... ...
				... ...

التبويب الموضوعي للإيرادات وتفسير المسميات :

طبقاً للتعميم رقم (١٨) لسنة ١٩٨٥ لتفسير المسميات الواردة في الدليل النمطي بخصوص الإيرادات نتعرض فيما يلي باختصار لمسميات الايرادات :

الباب الأول : مبيع النفط الخام والغاز :

يتضمن هذا الباب المبالغ التي تقوم بتسديدها مؤسسة البترول الكويتية إلى وزارة النفط نظير انتاج وتسويق النفط الخام والغاز الطبيعي محلياً وعالمياً على أساس السعر الرسمي ومدة الائتمان الرسمية أو ما يعادلها بعد خصم تكاليف الانتاج والتسويق.

الباب الثاني : الضرائب على صافي الدخل والأرباح :

يتضمن هذا الباب الإيرادات المتحصلة من ضريبة الدخل للشركات نظير ممارسة أعمالها سواء الخاصة بالنفط أو غيره من القطاعات الأخرى المحلية.

الباب الثالث : الضرائب والرسوم على الممتلكات :

يتضمن هذا الباب الضرائب والرسوم المفروضة على تملك أو نقل ملكية الأراضي والعقارات.

الباب الرابع : الضرائب والرسوم على السلع والخدمات :

يتضمن هذا الباب المحصل من رسوم الامتياز المفروضة على شركات النفط مقابل حصتها من الامتياز، والرسوم المستحقة على طلبات الترخيص التجارية ورسوم الإشراف والرقابة التي تفرض على شركات التأمين، ورسوم قيد وتسجيل شركات الأشخاص والأموال. ويتضمن هذا الباب أيضا الرسوم المحصلة من

طلبات الترخيص الصناعية ورسوم تجديد إصدار الرخص التجارية، ورسوم الدمغة عن الذهب.

الباب الخامس: الضرائب والرسوم على التجارة والمعاملات الدولية:

يتضمن هذا الباب الإيرادات الناتجة عن الضرائب والرسوم الجمركية وكذلك رسوم الأرضية ورسوم المانيفست ورسوم الشهادات التي تمنح للمستوردين.

الباب السادس: إيرادات الخدمات:

يتضمن هذا الباب الإيرادات الناتجة عن تأدية خدمات بمقابل نقدي أو بواسطة الطوابع المالية. على سبيل المثال رسوم الأمن والعدالة والمزايا التعليمية والثقافية والخدمات الصحية وخدمات الإسكان والمرافق وخدمات النقل والمواصلات وإيرادات الطوابع المالية.

الباب السابع: الإيرادات والرسوم المتنوعة:

يتضمن هذا الباب الإيرادات والرسوم المتنوعة التي لم تندرج ضمن الأبواب الأخرى. منها على سبيل المثال المتحصلات من بيع وثائق المناقصات ورسوم دخول حديقة الحيوان والمحصل من الغرامات والجزاءات من قبل الجهات الحكومية على الغير أو المحصلة عن جزاءات عقابية على موظفي الدولة.

الباب الثامن: الإيرادات الرأسمالية:

ويتضمن هذا الباب المحصل من بيع الأراضي والعقارات المملوكة للدولة والأقساط المحصلة من أصحاب بيوت ذوي الدخل المحدود.

ثالثاً: تبويب الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية:

تمثل هذه الحسابات كافة الحسابات الأخرى بخلاف أبواب المصروفات والإيرادات المدرجة في الميزانية. وتوضح هذه الحسابات العلاقات المالية بين الوزارات والإدارات بعضها البعض أو بينها وبين الغير.

وقد اتبع في تبويب هذه الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية التبويب الموضوعي حيث تم تجميع الحسابات الخارجة في أبواب ثم تم تقسيمها إلى مجموعات والمجموعات إلى بنود والبنود إلى أنواع. وقد تم التقسيم إلى ثلاثة أبواب هي:

الباب الأول: حسابات التسوية.
الباب الثاني: الحسابات الجارية.
الباب الثالث: الحسابات النظامية.

وفيما يلي مثال جزئي يوضح تبويب الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية إلى مجموعات وبنود وأنواع:

باب	مجموعة	بند	نوع	
١				حسابات التسوية
	١			الأمانات
		١		تأمينات
		٢		مرتجع المرتبات.
		٣		خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى
			١	المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية
			٢	بنك التسليف والادخار
			٣	منظمة التحرير الفلسطينية

باب	مجموعة	بند	نوع	
			٤	وزارة العدل
			٥	وزارة الإسكان
			٦	وزارة المالية (اسكان الموظفين)
			٧	خصميات متنوعة
		٤		مقبوضات تحت تسويتها لإيرادات الميزانية
				...
				...
				...
	٢			العهـــد
		١		مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود الميزانية
			١	المرتبات
			٢	المستلزمات السلعية والخدمية.
				...
				...
				...

وسوف تتم مناقشة الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية بالتفصيل عند التعرض للنظام المحاسبي الحكومي والتوجيه المحاسبي للعمليات المالية.

تبويب الميزانيات الملحقــة

نظراً لاختلاف طبيعة الجهات الملحقة وما تقوم به من خدمات ذات طبيعة متميزة فقد جاء تبويبها مختلفاً إلى حد ما عن تبويب ميزانية الوزارات والإدارات ليتفق مع أسلوب وطبيعة عمل تلك الجهات.

ونتعرض فيما يلي لأهم ملامح التبويب في الميزانيات الملحقة مع التركيز على التبويب الموضوعي لأبواب الميزانية. وتجدر الإشارة إلى أنه ليس هناك اختلاف كبير بين تبويب الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية في كل من ميزانية الوزارات والإدارات والميزانيات الملحقة.

تم تقسيم ميزانية الجهات الملحقة إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي:

١ ــ المصروفات.
٢ ــ الايرادات.
٣ ــ التمويل.

١ ــ المصروفات:

تم تبويبها موضوعياً إلى خمسة أبواب تشبه تماماً التبويب الموضوعي لميزانية الوزارات والإدارات. كما جاء تفسير المسميات مطابقاً لتفسير المسميات في ميزانية الوزارات والإدارات. والأبواب الخمسة هي:

الباب الأولى: المرتبات.
الباب الثاني: المستلزمات السلعية والخدمات.
الباب الثالث: وسائل النقل والمعدات والتجهيزات.
الباب الرابع: المشاريع الإنشائية والصيانة والاستملاكات.
الباب الخامس: المصروفات المختلفة والمدفوعات التحويلية

٢ ــ الإيرادات:

تم تبويب الإيرادات موضوعياً إلى أربعة أبواب هي:

الباب الأول: الرسوم.
الباب الثاني: ايرادات الخدمات.
الباب الثالث: مبيعات.

الباب الرابع : ايرادات أخرى .

ويتضمن الباب الأول «الرسوم» المبالغ المحصلة عن الرسوم الدراسية مثل رسوم التسجيل ورسوم استماع ، دورات تدريبية ، والرسوم الأخرى كإصدار شهادات وبطاقات ، والرسوم المحصلة عن المناقصات واجازات المحلات التجارية ، والإعلانات ، ورسوم دخول حديقة الحيوان ، ورسوم الفحص ، والرسوم المحصلة عن تراخيص الصيد .

ويتضمن الباب الثاني «إيرادات الخدمات» المبالغ المحصلة عن إيجارات المباني والمساكن وغرف التبريد وإيجارات وسائل النقل والإيجارات الأخرى وكذلك إيرادات الخدمات الأخرى كالمتحصل نظير تقديم وجبات غذائية وتصوير المستندات .

ويتضمن الباب الثالث «مبيعات» المبالغ المحصلة من بيع الأراضي والعقارات والمبالغ المحصلة من بيع منتجات ومواد كالكتب والمواد المستهلكة والمخططات والمواصفات .

ويتضمن الباب الرابع «إيرادات أخرى» المبالغ المحصلة عن غرامات وجزاءات موقعة على الموظفين والطلبة والمقاولين والمبالغ المحصلة نتيجة المصادرات ومقابل المواد والأجهزة المفقودة والتالفة . وكذلك المبالغ المحصلة عن مصروفات مستردة كتذاكر السفر أو المرتبات أو البعثات التي تم استردادها . بالإضافة إلى ذلك يتضمن هذا الباب الإيرادات القيدية غير النقدية كأرصدة الاعتمادات المستندية غير المستعملة .

٣ ـ التمويل :

ويتضمن المبالغ المحصلة من وزارة المالية والتي تمثل الفرق بين إجمالي تقديرات المصروفات للجهة الملحقة وإجمالي تقديرات إيراداتها خلال السنة المالية .

تبويب الميزانيات المستقلة

تتمتع الجهات المستقلة بطبيعة خاصة ومتميزة عن الجهات الحكومية الأخرى، كما تختلف هذه الجهات فيما بينها نظراً لاختلاف نشاطها وطبيعة عملها. ويقوم وزير المالية بتحديد شكل ميزانية كل جهة مستقلة والقواعد والإجراءات الواجب اتباعها.

بالإضافة إلى ذلك فان لكل جهة مستقلة نظمها الخاصة التي تتعلق بنوعية وتصميم الدفاتر والسجلات والشروط والأوضاع التي تتبع في الصرف والتحصيل وغير ذلك من الإجراءات.

لذلك يصعب تنميط الحسابات ومسمياتها على المستوى التحليلي حيث يترك لكل جهة تبويب وتسمية حساباتها بما يتفق وطبيعة نشاطها مع الالتزام بالتبويب الموحد على المستوى الإجمالي لأبواب المصروفات والإيرادات حتى تسهل عملية اعتماد الموازنة واقرارها والرقابة عليها كما تسهل عمل المقارنات والتجميع على المستوى القومي.

الفصل الثالث

دورة الميزانية العامة لدولة الكويت

تمر الميزانية العامة لدولة الكويت بعدة مراحل تغطي عملية إعداد مشروع الميزانية واقراره واعتماده وكذلك عملية تنفيذ الميزانية والرقابة عليها. ونناقش دورة الميزانية من خلال عرض المراحل التالية:

أولاً: مرحلة التحضير والإعداد
ثانياً: مرحلة الاعتماد
ثالثاً: مرحلة التنفيذ
رابعاً: مرحلة الرقابة

أولاً: مرحلة التحضير والإعداد

تحقيقاً لمبدأ وحدة الميزانية ومبدأ شمول الميزانية تقرر أن تكون وزارة المالية هي الجهة التي تمثل السلطة التنفيذية في الإشراف والتوجيه لعملية الميزانية مع عدم الإخلال بدور ديوان الموظفين ووزارة التخطيط كشركاء في إعداد مشروع الميزانية فيما يتعلق بالباب الأول والباب الرابع.

وفيما يلي الجوانب والإجراءات التفصيلية لمرحلة التحضير والإعداد وفقاً لما جاء بالقانون رقم (٣١) لسنة ١٩٧٨ واللائحة التنفيذية المنظمة له والتعميمات الصادرة من وزارة المالية والجهات الأخرى المختصة[٥].

١ ــ تشكيل اللجنة العليا للميزانية :

تشكل اللجنة العليا للميزانية بقرار من وزير المالية وتكون برئاسته ويكون من بين أعضائها ممثلين عن ديوان الموظفين ووزارة التخطيط وتختص هذه اللجنة باستعراض الإطار العام لمشروع الميزانية واقتراح الخطوط العريضة من الناحية الموضوعية والشكلية .

وتنبثق عن اللجنة العليا لجنة تكون مهمتها الدراسة والمناقشة التفصيلية للمسائل العامة المتعلقة بسياسة الانفاق وتدبير الموارد وتحديد الإطار العام لمشروع الميزانية .

وقد تكونت اللجنة المنبثقة في عام ١٩٨٦ من السادة :

ــ وكيل وزارة المالية رئيساً
ــ الوكيل المساعد لشؤون الميزانية عضواً
ــ الوكيل المساعد لشؤون البرامج والمتابعة/وزارة التخطيط عضواً
ــ الوكيل المساعد لشؤون الادارة والتنظيم والميزانية / ديوان الموظفين عضواً

وتقع مسئولية توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الإطار العام للميزانية على عاتق إدارة التخطيط المالي والمتابعة بالإدارة العامة للميزانية . وتتكون هذه البيانات والمعلومات من البيانات التاريخية عن الإيرادات والمصروفات والبيانات والمعلومات المتاحة عن التوقعات المستقبلية خلال العام القادم واتجاهات الدولة وسياساتها المالية والاقتصادية والاجتماعية .

٢ ــ تعميم إعداد تقديرات الميزانية :

يصدر هذا التعميم من وزارة المالية قبل بداية السنة المالية بسبعة أشهر على الأقل ويوجه إلى الجهات المختلفة . ويتضمن القواعد والتوجيهات التي على أساسها يتم إعداد تقديرات الميزانية . من أهم القواعد والتوجيهات ما يلي :

ــ ضرورة الربط بين تقديرات الميزانية وأهداف الخطة الخمسية للدولة .

ـ أثر الظروف العالمية وانعكاسها على الموارد المتاحة للدولة.

ـ القواعد المتعلقة بالتغيرات الحتمية التي تطرأ على الجهاز الوظيفي للدولة.

ـ القواعد المتعلقة بالتغيرات الجديدة والشروط الخاصة بالتعديلات الخاصة بها.

٣ ـ لجان إعداد الميزانية في الوزارات والإدارات الحكومية:

تشكل لجنة في كل وزارة حكومية لإعداد تقديرات ميزانيتها عن السنة المالية القادمة. وتمثل في هذه اللجنة الإدارة العامة للميزانية بوزارة المالية ووزارة التخطيط وديوان الموظفين.

وتختص اللجنة بشرح وايضاح كيفية تطبيق قواعد إعداد الميزانية والمشاركة في استيفاء النماذج والبيانات الخاصة بإعداد الميزانية وأيضاً مناقشة الجهات في تقديراتها للمصروفات والإيرادات.

وفيما يلي بعض القواعد المتعلقة بإعداد الجهات لميزانياتها:

ـ تقوم هذه اللجان بإعداد مشروع الميزانية للجهة بشكل شامل ومتكامل مع عرض المبررات التي تؤيد ما جاء بالمشروع. ويتم ارسال المشروع إلى وزارة المالية وإلى وزارة التخطيط (الباب الرابع) وديوان الموظفين (الباب الأول) في المواعيد المحددة.

ـ إذا تأخرت أي جهة في تقديم ميزانيتها أو نتائج دراستها الفنية وملاحظاتها عن الموعد المحدد تولت وزارة المالية بنفسها إخطار الجهة المختصة بتقدير المصروفات اهتداء بميزانية السنة المالية الجارية مع مراعاة التعديلات التي تكون قد أدخلت عليها خلال السنة المالية الحالية والأخذ بالاعتبارات الأخرى التي يؤسس عليها تقدير المصروفات.

ـ تحجز نسبة مئوية من إيرادات كل جهة تضاف إلى احتياطي الأجيال القادمة.

٤ ـ دراسة مشروع الميزانية في وزارة المالية وتقديمه إلى مجلس الوزراء لاقراره:

حتى تتمكن وزارة المالية من إعداد المشروع المتكامل للميزانية العامة، تقوم بما يلي:

ـ دراسة التقديرات المبدئية للوزارات والإدارات.
ـ مراعاة الملاحظات والدراسات الفنية التي أبدتها كل من وزارة التخطيط وديوان الموظفين.
ـ مراعاة التنسيق والتكامل والربط بين مختلف أبواب الاعتمادات.
ـ اعداد التقديرات النهائية للمصروفات والإيرادات وإعداد المشروع الكامل للميزانية.
ـ إعداد بيان يتضمن عرضا عاماً للأسس التي بنى عليها مشروع الميزانية وتحليلاً لما يهدف إليه.
ـ يعرض وزير المالية مشروع الميزانية مصحوباً بالبيان الذي تم إعداده على مجلس الوزراء لاقراره.
ـ بعد المناقشة يتم إقرار مشروع الميزانية في مجلس الوزراء في وقت كاف يسمح بتقديم المشروع إلى السلطة التشريعية ومناقشته واقراره قبل بداية السنة المالية.
ـ يقدم مجلس الوزراء إلى السلطة التشريعية مشروع الميزانية لمناقشته واقراره.

طرق تقدير المصروفات في الميزانية العامة:

تختلف طرق تقدير كل باب من أبواب الميزانية نظراً لاختلاف طبيعة كل منها، كما تختلف طريقة التقدير للبنود داخل كل باب أيضاً لنفس السبب وللتدليل على ذلك نتعرض للباب الأول والباب الثاني كمثال.

يتم إعداد تقديرات المرتبات على ثلاثة مراحل رئيسية هي[٦]:

أ ــ جمع البيانات وبيان التعديلات الحتمية والجديدة:

وتتعلق هذه المرحلة بحصر كافة البيانات والمعلومات التي تؤثر في اعتمادات المرتبات والتي تتمثل في:

١ ــ الهيكل التنظيمي للجهات المختلفة وما يتضمنه ذلك من إدارات ووحدات تنظيمية والدليل الوظيفي لكل منها وبيان الوظائف المشغولة وعدد شاغليها وجنسيتهم (كويتي/غير كويتي) والمجموعات الوظيفية التي يتبعها كل منهم.

٢ ــ حركة الوظائف المعتمدة في الميزانية الجارية موزعة حسب البرامج والدرجة والجنسية وما يتضمنه ذلك من تحديد الوظائف المشغولة بالأصالة والمشغولة بالتكليف، الوظائف الشاغرة والوظائف المشغولة بالخصم والوظائف المحظورة شغلها.

٣ ــ الوظائف المقترح نقلها من وإلى البرنامج موزعة حسب البرامج والدرجة والجنسية.

٤ ــ الترقيات المقترحة بالأقدمية والاختيار كل على حدة موزعة حسب البرنامج والدرجة والجنسية.

٥ ــ الوظائف المقترحة للتعيين موزعة حسب البرامج والدرجة والوحدة التنظيمية والجنسية مع بيان أسباب اقتراح كل منها.

٦ ــ الموظفون المنتظر نقلهم من وإلى جهات أخرى تنفيذا لقانون أو مرسوم.

٧ ــ الموظفـون المنتـظر نقلهم من جهـات أخـرى وتم أخـذ مـوافقـة تلك الجهات على هذا النقل.

٨ ــ عدد الأولاد الذين يحتسب لهم العلاوة الاجتماعية.

٩ ــ الموظفون المستحقـون للعلاوة الـدورية في ١/٧، ١/١ للسنـة الماليـة التالية.

١٠ ــ الموظفون المنتظر إنهاء خدمـاتهم لبلوغهم سن التقاعـد خلال السنـة المالية التالية.

١١ ــ البـدلات والعلاوات والمكـافآت التشجيعيـة التي يتم صرفهـا فعـلا وعدد المستفيدين.

ب ــ ربط الوظائف وتحديد وتصنيف الوظائف إلى وظائف حتمية ووظائف جديدة:

وتعتبر الدقة في قياس عدد الوظائف الحتمية والوظائف الجديدة الأسـاس في إعـداد ميزانيـة سليمة والتقليـل من التجاوزات والعجـز في الاعتمادات المـدرجـة للوظائف المختلفة.

وبعد دراسة وتحليل البيانات والمعلومات السابقة يتم حساب عدد الوظائف الحتمية والجديدة على النحو التالي:

الوظائف الحتمية = الوظائف المشغولـة + وظائف شـاغرة ± نقـل من وإلى جهـات أخرى تنفيـذا لقانـون أو مرسـوم + تـرقيـة من الأدنى (بالأقدمية) − ترقية إلى أعلى (بالأقدمية).

الوظائف الجـديدة = المعينـين ± نقل من وإلى جهـات أخرى + تـرقية من الأدنى (بالاختيار) ـ ترقية إلى أعلى (بالاختيار).

جـ ـ تقدير الاعتمادات المالية :

يتم ترجمة التقديرات الكميةالسابقة (عدد وظائف ودرجات) إلى تقديرات مالية. وتختلف الطريقة أو القاعدة المتبعة حسب طبيعة البنود.

بالنسبة للبنود الخمسةا لأولى من المجموعة النقدية تتبع القاعدة الأساسية التالية :

(متوسط المربوط السنوي لكل درجة × عدد الوظائف) ± فروق المرتبات
ويحسب متوسط المربوط السنوي لكل درجة على النحو التالي :

$$\frac{\text{أول المربوط السنوي للدرجة + آخر المربوط السنوي للدرجة}}{٢}$$

وعدد الوظائف تمثل الوظائف الحتمية لاحتساب المقترح الحتمي والوظائف الجديدة لاحتساب المقترح الجديد.

كما أن فروق المرتبات تمثل الزيادة أو النقصان في الاعتمادات المالية للوظائف المشغولة عن متوسط مربوط درجاتها.

وبالنسبة للبنود الأخرى في المجموعة النقدية كالعقود الخاصة والعلاوات والبدلات، العلاوة الاجتماعية، بدل التمثيل... الخ، فإن كل بند من هذه البنود يخضع لدراسة تحليلية للمقترح الحتمي وللمقترح الجديد لكل منها في ضوء عدد الوظائف الحتمية وعدد الوظائف الجديدة التي سبق تحديدها.

كذلك الأمر بالنسبة للمجموعة العينية والتأمينية وما تتضمنه من بنود مثل الملابس، الأغذية، تذاكر السفر، إسكان العاملين... الخ، فإنه يجب تحديد المقترح الحتمي والمقترح الجديد لكل منها بدراسة كل بند على حدة في ضوء عدد الوظائف الحتمية وعدد الوظائف الجديدة التي سبق تحديدها.

الباب الثاني: المستلزمات السلعية والخدمات:

يتم اتباع عدة طرق في إعداد تقديرات الباب الثاني وفقا لطبيعة بنوده، وهذه الطرق هي[7]:

١ ـ طريقة الالتزامات الفعلية:

تناسب البنود التي يمكن تقدير المتوقع صرفه منها تقديرا دقيقا إلى حد بعيد وذلك على أساس عقود أو ارتباطات أو اشتراكات معلومة. مثال ذلك اشتراك الهاتف، الإيجارات، الاشتراكات في الصحف والمجلات. . . . . الخ.

٢ ـ طريقة التقدير:

تناسب بعض البنود التي تعد تقديراتها على أساس المبالغ المتوقع صرفها في السنة المالية القادمة. ويهتدى في تحديد التقديرات بما تم صرفه في الجزء المنقضي من السنة الحالية ومتوسط المنصرف في السنوات الثلاث الأخيرة مع مراعاة العوامل المستجدة التي تؤثر في أساس التقدير.

٣ ـ طريقة المقايسات الخاصة:

تناسب البنود التي توضع لها سياسة مستقبلية خاصة ويمكن التعرف على الأعمال التي ستتم مقدما وبالتالي إعداد مقايسات تفصيلية لها وتقدير المصروفات في ضوء تلك المقايسات. مثال ذلك صيانة وسائل النقل، صيانة المنشآت والمرافق. . . . الخ.

٤ ـ طريقة المقايسات المخزنية:

تناسب البنود المتعلقة بشراء أصناف مخزنية مثل الوقود والزيوت وقطع الغيار، ملابس، أغذية، قرطاسية. . الخ. ويتبع في هذه الطريقة عادة تحديد

الاحتياجات التقديرية وإجمالي الاحتياجات من كل صنف على حدة ثم الكميات الواجب طلبها في الفترة المالية القادمة وترجمة تلك الكميات إلى قيم مالية باستخدام أسعار تقديرية.

ولتحديد الاحتياجات التقديرية فإنه يتم التفرقة بين الأصناف منتظمة الصرف والأصناف غير المنتظمة. ويتم تحديد الاحتياجات التقديرية للأصناف المنتظمة كما يلي:

متوسط الصرف الشهري × ١٢

ويحسب متوسط الصرف الشهري على أساس:

$$\frac{\text{كمية المنصرف العام الماضي + كمية المنصرف العام الحالي}}{\text{أشهر العام الماضي + الأشهر المنقضية من العام الحالي}}$$

أما بالنسبة للأصناف غير المنتظمة تقدر احتياجاتها الإجمالية على أساس المنصرف الماضي مضروبا في معامل تحدده وزارة المالية.

ولتحديد إجمالي الاحتياجات من كل صنف تضاف نسبة مئوية للاحتياجات التقديرية «الكميات المضافة» تحددها وزارة التخطيط لمواجهة معدلات النمو.

ولتحديد الكميات المقدر طلبها في العام القادم تستخدم المعادلة التالية:

الكمية المقدر طلبها في العام القادم = إجمالي الاحتياجات - (الرصيد في تاريخ المقايسة + ما تم التعاقد عليه - المتوقع صرفه خلال الجزء الباقي من العام الحالي)

ويتم تحديد قيمة الاعتماد بضرب الكمية المقدر طلبها في الأسعار المتوقعة في العام القادم.

ثانيا: مرحلة الاعتماد

تشمل مرحلة اعتماد مشروع الميزانية إقراره من مجلس الأمة وتصديق سمو أمير البلاد على المشروع وإصدار قانون الميزانية.

١ ــ مناقشة وإقرار مجلس الأمة لمشروع الميزانية:

بعد وصول مشروع الميزانية من مجلس الوزراء، تتخذ الإجراءات التالية في مجلس الأمة:

ــ يفوض مجلس الأمة إحدى لجانه المتخصصة وهي (اللجنة المالية والاقتصادية) بدراسة مشروع الميزانية بطريقة تحليلية وتفصيلية.

ــ يقوم مندوبون من وزارة المالية وديوان الموظفين ووزارة التخطيط بالرد على استفسارات اللجنة عن كل ما يتعلق بالميزانية.

ــ بعد انتهاء اللجنة من دراستها لمشروع الميزانية تقدم عنه تقريرا إلى مجلس الأمة مشفوعا بملاحظاتها وتوصياتها.

ــ يناقش مجلس الأمة مشروع الميزانية بابا بابا ويتم الاقتراع والموافقة على كل باب على حدة وإقراره.

ــ بعد إقرار مشروع الميزانية يحال إلى مجلس الوزراء.

٢ ــ تصديق سمو الأمير وصدور قانون الميزانية:

يرفع مجلس الوزراء مشروع الميزانية بعد إقراره من مجلس الأمة إلى سمو أمير البلاد لاعتماده وإصدار قانون ربط الميزانية، ويعتبر صدور القانون إيذاناً ببدء تنفيذ الميزانية.

ثالثا: مرحلة التنفيذ

تتضمن مرحلة التنفيذ الإجراءات والخطوات التالية:

أ — تقوم وزارة المالية بإبلاغ كل جهة بميزانيتها والاعتمادات التي خصصت لها في الميزانية العامة للدولة.

ب — إذا لم يصدر قانون الميزانية حتى بداية السنة المالية يعمل بميزانية العام السابق ويصدر بذلك تعميم من وزارة المالية. وإذاكانت بعض أبواب الميزانية الجديدة قد أقرت من قبل مجلس الأمة يعمل بتلك الأبواب.

جـ — تصدر وزارة المالية قواعد تنفيذ الميزانية لتكون أساسا لتنفيذ الميزانية والرقابة عليها.

د — تبدأ الجهات المختلفة بتنفيذ الميزانية وذلك بتحصيل الإيرادات وتوريدها لوزارة المالية والإنفاق في ضوء الاعتمادات الواردة في الميزانية وفقا للقواعد التي تحددها تعليمات وتعميمات وزارة المالية والأجهزة الأخرى.

ونناقش فيما يلي أهم القواعد التي تحكم تنفيذ الميزانية:

١ — لا يعفى وجود اعتماد في الميزانية من الإلتزام بأحكام القوانين واللوائح والقرارات المعمول بها.

٢ — لا يجوز لأي جهة تجاوز اعتماد باب من أبواب المصروفات إلا بعد الرجوع إلى السلطة التشريعية وصدور قانون بذلك، كما لا يجوز النقل من باب إلى باب آخر حتى ولو كان هناك وفر إلا بقانون.

٣ — يجوز النقل من الوفر المحتمل في اعتماد مصرف إلى اعتماد مصرف آخر من نفس الباب والقسم وفقا للشروط التي يحددها وزير المالية.

٤ — لا يجوز طلب فتح اعتمادات إضافية إلا إذا كانت هناك اعتبارات

ملحة توجب ذلك، ويجب إبلاغ وزارة المالية لإعداد مشروع القانون اللازم وعرضه على مجلس الوزراء تمهيدا لعرضه على مجلس الأمة لإقراره.

٥ ــ لا يجوز تجاوز اعتماد أحد المشاريع الإنشائية المخصص لها بقانون اعتماد مالي لأكثر من سنة إلا إذا قدر وجود وفر في الاعتماد السنوي لمشروع آخر وبشرط ألا يترتب على هذا التجاوز رفع التكاليف الكلية للمشروع.

٦ ــ لا يجوز رفع التكاليف الكلية لمشروع من المشاريع إلا إذا قدر وجود وفر في التكاليف الكلية لمشروع آخر بنفس الباب والاتفاق مع وزارة التخطيط.

٧ ــ لا يجوز الدفع مقدما لحساب أعمال لم يتم أداؤها أو مقابل مشتريات لم يتم تسليمها إلا في حدود ٣٠٪ من قيمتها بشرط موافقة الوزير المختص ويجوز تجاوز هذه النسبة بإذن من وزير المالية.

٨ ــ لا تعتبر ضمن إيرادات السنة المالية أو مصروفاتها إلا المبالغ التي تم تحصيلها أو صرفها فعلا خلال هذه السنة المالية. ويعتبر في حكم الصرف ما استحق عن أي عمل أدي فعلا أو عن مهمات تم تسليمها خلال السنة المالية حتى لو لم تستكمل إجراءات الصرف قبل نهاية السنة المالية.

٩ ــ إذا لم يتم تسليم أحد المشاريع الإنشائية الذي كان مقدرا تسليمه خلال السنة المالية جاز تسوية الاستحقاقات الخاصة بهذا العمل وذلك في حدود التكاليف الكلية المقررة للمشروع في ميزانية السنة المالية.

١٠ ــ يبطل العمل بكل اعتماد لم يصرف أو لم يتقرر صرفه خلال السنة المالية التي ربط للصرف فيها.

رابعا: مرحلة الرقابة

تتم الرقابة على تنفيذ الميزانية على أربعة مستويات هي:

أ ــ رقابة الوزارة أو الإدارة المختصة:

وتعتبر رقابة داخلية مسبقة عن طريق أقسام المراجعة والتفتيش بكل وزارة أو إدارة من خلال أنظمة الضبط الداخلي وعمليات المراجعة وتطبيق إجراءات العمل واللوائح والقوانين والتعليمات وبمعاونة السجلات والدفاتر المحاسبية والسجلات الأخرى البيانية والإحصائية.

ب ــ رقابة وزارة المالية:

تعتبر رقابة داخلية مسبقة ولاحقة وذلك عن طريق المراقبين الماليين بالوزارات وكذلك عن طريق مندوبي وزارة المالية الذين يراقبون ويتابعون تنفيذ الميزانية فى الجهات المختلفة.

وتتم رقابة وزارة المالية من خلال:

١ ــ تحديد شكل السجلات والأوراق اللازمة للمعاملات المالية، ويحدد وزير المالية الأوضاع والشروط التي تتبع في الصرف والتحصيل وغير ذلك من الإجراءات الحسابية، كما ينظم طرق تدقيق الحسابات العامة ومراجعتها.

٢ ــ يحدد وزير المالية نظم وطرق العمل والاختصاصات والمسئوليات لمختلف عمليات التخزين وتحديد كافة السجلات والأوراق المستخدمة في تلك العمليات.

٣ ــ التقارير الدورية الشهرية وربع السنوية التي تعدها الجهات وترفعها لوزارة المالية.

٤ ــ المراجعة والتحقق من مدى التزام الجهات الحكومية بتنفيذ القوانين والقرارات والتعاميم والقواعد المالية.

٥ ــ الحساب الختامي الذي تعده الجهة وترفعه لوزارة المالية.

جـ ــ رقابة مجلس الأمة :

تعتبر رقابة مجلس الأمة رقابة خارجية وذلك من خلال :

١ ــ اعتماد مشروع الميزانية وتحديد الاعتمادات المخصصة لكل جهة .
٢ ــ ضرورة موافقة مجلس الأمة على نقل الاعتمادات من باب إلى آخر والموافقة على الاعتمادات الإضافية والتكميلية .
٣ ــ اعتماد الحساب الختامي .
٤ ــ مناقشة الوزراء .

د ــ رقابة ديوان المحاسبة :

تعتبر رقابة ديوان المحاسبة رقابة خارجية . ويعتبر ديوان المحاسبة جهاز فني مستقل ومحايد تعتمد عليه السلطة التشريعية في تحقيق الرقابة على أعمال الجهاز الحكومي . ويقوم ديوان المحاسبة في الغالب بأعمال الرقابة اللاحقة إلا في بعض الحالات الاستثنائية يقوم بأعمال الرقابة المسبقة . ويعتمد الديوان في القيام بوظيفته على مندوبين في جميع الجهات الحكومية . ويقوم الديوان بأعمال الرقابة التالية :

١ ــ مراجعة جميع حسابات الوزارات والإدارات والتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات .
٢ ــ التفتيش على المخازن وكافة العهد والمستودعات بفروعها المختلفة .
٣ ــ الكشف عن حوادث الإهمال والاختلاس والمخالفات المالية .
٤ ــ مراجعة جميع حسابات التسوية من أمانات وعهد وحسابات جارية .
٥ ــ مراجعة السلف والقروض والتسهيلات الإئتمانية .
٦ ــ مراجعة مسبقة على الصرف في حالات المناقصات التي تزيد عن مبلغ معين .
٧ ــ مراجعة كل ما يتعلق بالحساب الختامي للدولة .

الحساب الختامي للدولة

يعتبر الحساب الختامي التقرير النهائي الذي تعده الجهات الحكومية المختلفة في نهاية كل فترة مالية ليعبر عن الأعمال والأنشطة التي تمت خلال الفترة.

ويتضمن الحساب الختامي الإيرادات التي تم تحصيلها وأسباب الفروق بين ماتم تحصيله فعلا وبين ما كان مقدرا بالميزانية. كما يبين أيضا المصروفات الفعلية عن كل بند من بنود الميزانية مع المقارنة بما كان مقدرا والتعديلات التي أدخلت عليها وأسباب الفروق بين الفعلي والمقدر.

ويرفق بالحساب الختامي كشوف توضح الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية على النحو التالي:

١ ــ النقدية في الصندوق والبنك.
٢ ــ أرصدة المخزون السلعي بعد إجراء الجرد الفعلي.
٣ ــ حسابات التسوية (أمانات وعهد) حسب أنواعها.
٤ ــ الحسابات النظامية.

أهمية الحساب الختامي:

إن إعداد الحساب الختامي للدولة يؤدي إلى تحقيق عدة مزايا نوردها فيما يلي:

١ ــ يظهر المركز المالي للدولة وما حققته الوحدات الإدارية المختلفة من عجز أو فائض.

٢ ــ يساعد السلطة التشريعية في إحكام الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية.

٣ ــ يساعد السلطة التنفيذية في الرقابة على تنفيذ الميزانية في حدود الاعتمادات وفي نفس الأغراض المخصصة.

٤ ــ تقييم أداء الوحدات الإدارية ومقدرتها على تنفيذ البرامج المدرجة بالميزانية. وبذلك يكشف الحساب الختامي عن التغيرات التي عرقلت التنفيذ كما يكشف التجاوزات في المصروفات الفعلية.

٥ ــ ضبط تقديرات المصروفات والإيرادات في ميزانية السنة المالية الجديدة حيث تسترشد السلطة التنفيذية (وزارة المالية) بالمصروفات الفعلية والإيرادات الفعلية في السنوات السابقة ويتم إعداد الميزانية القادمة على هذا الأساس، كما تسترشد السلطة التشريعية (مجلس الأمة) بالحساب الختامي عند مناقشة مشروع الميزانية المقدم لها من السلطة التنفيذية.

٦ ــ مساعدة السلطة التنفيذية على رسم السياسة العامة حيث تتوفر في الحسابات الختامية بيانات ومعلومات هامة تمكنها من إعداد الخطط وتحديد الإطار العام لميزانية الدولة.

٧ ــ يوضح الحساب الختامي قيمة المخزون في أول السنة المالية وقيمته في نهاية السنة المالية في الوزارات والجهات الحكومية المختلفة وتفيد معرفة المخزون في التعرف على الأموال المجمدة في مواد راكدة والتي يتطلب الأمر التخلص منها.

٨ ــ يوضح الحساب الختامي الاعتمادات الإضافية التي صدرت خلال العام، وإذا كانت هذه الاعتمادات الإضافية تشكل نسبة عالية من تقديرات الميزانية فهذا يدل على عدم دقة تقديرات الميزانية إذا لم يوجد سبب طارىء يبرر تلك الاعتمادات الإضافية.

إعداد الحساب الختامي:

نصت المادة ١٤٩ من دستور دولة الكويت على أن «الحساب الختامي للإدارة المالية للدولة عن العام المنقضي يقدم إلى مجلس الأمة خلال الأربعة أشهر التالية لانتهاء السنة المالية للنظر فيه وإقراره».

وتقوم الجهات الحكومية بدولة الكويت بإنجاز الحساب الختامي وإرساله إلى وزارة المالية في موعد أقصاه ٣١ أغسطس من كل عام شاملا كافة الإيضاحات والبيانات المؤيدة وأرصدة حساباته حسب تعليمات وزارة المالية والنماذج التي ترفق بالتعميم الذي تصدره في كل عام والخاص بإعداد الحساب الختامي للوزارات والإدارات الحكومية .

كما حدد المرسوم بالقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨ في المواد من ٣٧ إلى ٤١ الأحكام الخاصة بإعداد الحساب الختامي حيث يختص وزير المالية بوضع القواعد التفصيلية التي تتبع في إعداد الحسابات الختامية كما يختص وزير المالية بتحديد مواعيد تقديم الحساب الختامي .

وتعد وزارة المالية الحساب الختامي للإدارة المالية للدولة كما تعد تقريراعنه بشكل يظهر المركز المالي للدولة عن السنة المالية المنتهية ، ويقوم وزير المالية بعرض الحساب الختامي والتقرير على مجلس الوزراء الذي يحيله إلى مجلس الأمة خلال المدة المنصوص عليها في المادة ١٤٩ .

وطبقا للقواعد والإجراءات المحاسبية والإدارية التي نص عليها القانون رقم (٣١) لسنة ١٩٧٨ والتعميمات الأخرى الخاصة بإعداد الحساب الختامي للدولة ، يمكن تلخيص أهم هذه الإجراءات والقواعد فيما يلي :

١ ــ تصدر وزارة المالية تعميما يبين قواعد ومواعيد إعداد الحساب الختامي .

٢ ــ تعد كل جهة حسابها الختامي وتقدمه لوزارة المالية .

٣ ــ تقوم وزارة المالية بدراسة الحساب الختامي لكل جهة وإبداء ما تراه من ملاحظات ومناقشتها مع مندوبي الجهات المختلفة .

٤ ــ بعد إجراء التصحيحات وتنفيذ ملاحظات وزارة المالية فيما يتعلق بالحساب الختامي لكل جهة ، تقوم وزارة المالية بإعداد الحساب الختامي للدولة

ككل. كما تعد وزارة المالية تقريرا عن هذا الحساب بما يكفل إظهار حقيقة المركز المالي للدولة عن السنة المالية السابقة.

٥ ـ يعرض الحساب الختامي والتقرير على مجلس الوزراء لمناقشته وإقراره.

٦ ـ يقدم مجلس الوزراء الحساب الختامي إلى السلطة التشريعية لمناقشة وإصدار القانون الخاص باعتماده.

٧ ـ يرحل إلى المال الاحتياطي العام أو يسحب منه ما يسفر عنه الحساب الختامي من فائض أو عجز عن السنة المالية.

٨ ـ تقدم كل جهة إلى ديوان المحاسبة صورة من حسابها الختامي.

٩ ـ تقدم وزارة المالية إلى ديوان المحاسبة صورة من الحساب الختامي للدولة والتقرير الخاص به.

القواعد والإجراءات الخاصة بالميزانيات الملحقة والمستقلة

هناك بعض الاختلافات فيما يتعلق بالقواعد والإجراءات الخاصة بإعداد الميزانيات الملحقة والميزانيات المستقلة عما سبق عرضه من قواعد وإجراءات خاصة بميزانية الوزارات والإدارات. ونلخص فيما يلي أهم هذه الاختلافات:

أ ـ الميزانيات الملحقة:

بصفة عامة نص القانون رقم (٣١) لسنة ١٩٧٨ على تطبيق نفس القواعد والإجراءات التي تطبق وتحكم ميزانية الوزارات والإدارات الحكومية على الميزانيات الملحقة مع استثنائها من بعض تلك القواعد نظرا لما تقوم به الجهات الملحقة من أنشطة ذات طبيعة متميزة. وفيما يلي نتعرض لأهم تلك الاختلافات:

١ ــ عدم تطبيق قاعدة اقتطاع نسبة الاحتياطي الخاص بالأجيال القادمة من إيرادات الجهات الملحقة.

٢ ــ عدم ترحيل ما يسفر عنه حسابها الختامي إلى المال الاحتياطي العام.

٣ ــ أجاز لها القانون تكوين الاحتياطيات والمخصصات كما أجاز لها الاقتراض من الحكومة.

ب ــ الميزانيات المستقلة:

نظرا لما تتمتع به الجهات المستقلة من ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للوزارات والإدارات الحكومية، كما أن أغلب هذه الجهات يباشر نشاطا اقتصاديا تغلب عليه الاعتبارات التجارية. لذلك راعى القانون ظروف تلك الجهات وقرر قواعد وإجراءات تختلف إلى حد كبير عن تلك التي سبق عرضها بالنسبة لميزانية الوزارات والإدارات الحكومية.

وفيما يلي أهم القواعد والإجراءات التي تحكم إعداد واعتماد وتنفيذ والرقابة على الميزانيات المستقلة:

١ ــ تعد كل جهة مستقلة تقديرات إيراداتها ومصروفاتها وتعد مشروع ميزانيتها.

٢ ــ تعرض كل جهة مشروع ميزانيتها على وزير المالية للنظر فيها وإقرارها قبل رفعها لمجلس الوزراء في وقت يسمح بتقديمها إلى السلطة التشريعية لاعتمادها.

٣ ــ بعد اعتمادها وصدور قانون الميزانية يبلغ وزير المالية كل جهة بميزانيتها للبدء في تنفيذها. وإذا تأخر الاعتماد وصدور القانون حتى بدء السنة المالية تقوم الجهة بالعمل وفقا للميزانية السابقة حتى يصدر القانون.

٤ ـ تحدد النظم الخاصة بالجهات المستقلة شكل السجلات والأوراق اللازمة للمعاملات المالية والشروط والأوضاع التي تتبع في الصرف والتحصيل وغير ذلك من الإجراءات الحسابية وطرق تدقيق الحسابات ومراجعتها والأحكام الخاصة بالمخازن.

٥ ـ تقوم كل جهة بتنفيذ ميزانيتها وفقا لنظمها الخاصة، مع الالتزام بما يلي:

ـ لا يعفى وجود اعتماد في الميزانية الالتزام بأحكام القوانين واللوائح والقرارات المعمول بها.

ـ لا يجوز تجاوز أي باب من أبواب الميزانية إلا بقانون.

ـ لا يجوز إبرام عقد يترتب عليه التزام مالي يجاوز السنة المالية إلى سنة مالية مقبلة مالم ينص القانون على تخصيص اعتماد لهذا الغرض لأكثر من سنة مالية واحدة.

٦ ـ تقدم كل جهة إلى وزير المالية تقارير ربع سنوية عن سير العمل وتطور مركزها المالي.

٧ ـ تعد كل جهة الحسابات الختامية والميزانية العمومية على أسس تجارية إذا تطلب نشاطها ذلك وتقدمها إلى وزير المالية.

٨ ـ يعرض وزير المالية الحسابات الختامية والميزانيات العمومية لتلك الجهات على مجلس الوزراء مع إعداد تقرير عنها.

٩ ـ بعد إقرارها من مجلس الوزراء تعرض على السلطة التشريعية لمناقشتها وإقرارها وإصدار القانون الخاص باعتمادها.

١٠ ـ يتم التصرف في نتيجة الحساب الختامي وفقا لما يقضي به قانون ميزانية كل جهة.

١١ ـ تقدم كل جهة إلى ديوان المحاسبة صورة من تقاريرها الربع سنوية وصورة من حساباتها الختامية وميزانيتها العمومية.

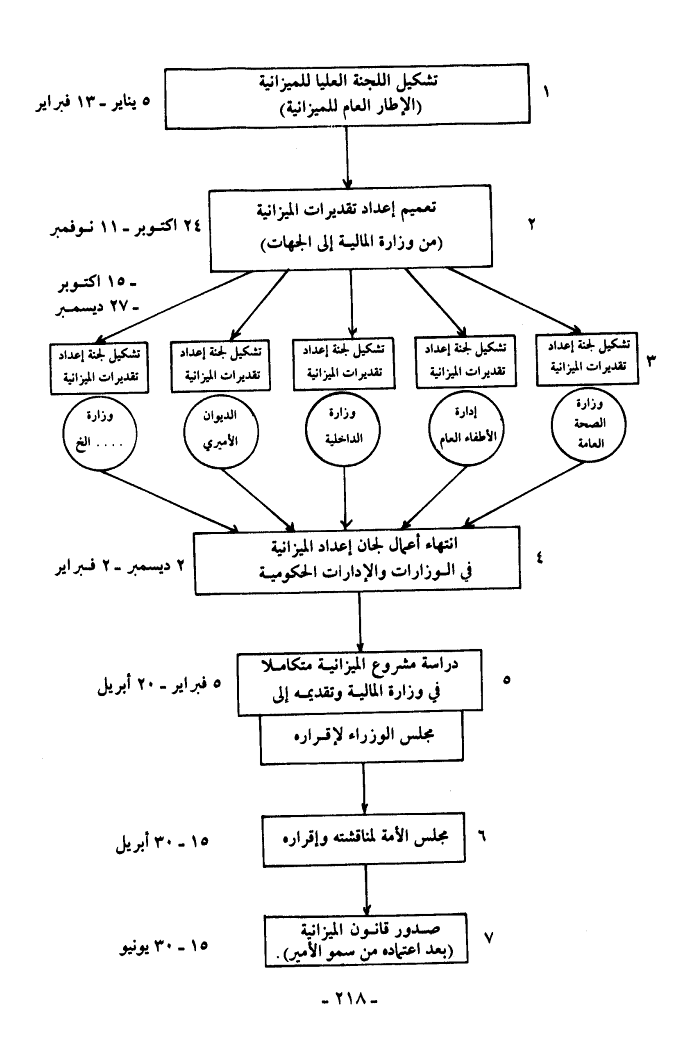
١٢ ـ توافي وزارة المالية ديوان المحاسبة بصورة من تقارير وزير المالية عن المركز المالي للجهات ذات الميزانيات المستقلة.

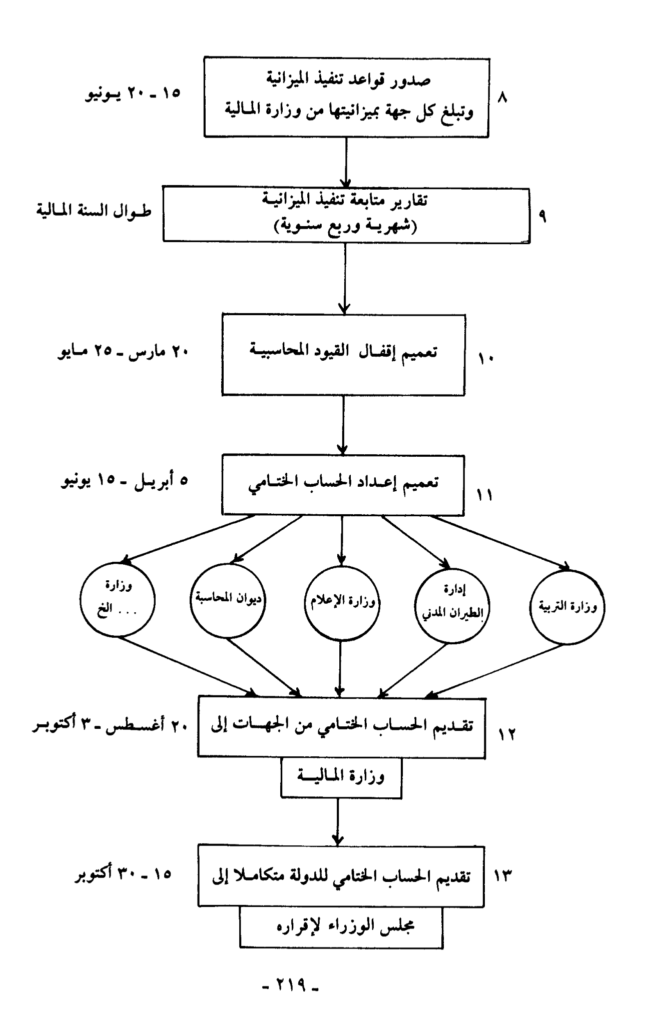
البرنامج الزمني لدورة الميزانية

حتى تكون الميزانية جاهزة للتنفيذ في بداية السنة المالية (أول يوليو من كل عام) ويصدر قانون الميزانية في الوقت المناسب، يجب أن تلتزم جميع الوحدات الحكومية بالمواعيد المحددة لدورة الميزانية.

ويعبر مدى الالتزام بتلك المواعيد عن كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية القائمة بعملية الميزانية لكل مرحلة من مراحل دورة الميزانية وبيان الأسباب والعوامل التي ساهمت في تقديم أو تأخير كل مرحلة مما يلقي الضوء على مواطن القوة والعمل على تعزيزها وعلى مواطن الضعف والعمل على تلافيها أو معالجتها.

وفيما يلي بيان توضيحي لدليل دورة الميزانية للوزارات والإدارات الحكومية(٨).


١
تشكيل اللجنة العليا للميزانية
(الإطار العام للميزانية)
٥ يناير - ١٣ فبراير
٢
تعميم إعداد تقديرات الميزانية
(من وزارة المالية إلى الجهات)
٢٤ اكتوبر - ١١ نوفمبر
١٥ اكتوبر -
٢٧ ديسمبر -
٣
تشكيل لجنة إعداد تقديرات الميزانية
تشكيل لجنة إعداد تقديرات الميزانية
تشكيل لجنة إعداد تقديرات الميزانية
تشكيل لجنة إعداد تقديرات الميزانية
تشكيل لجنة إعداد تقديرات الميزانية
وزارة الصحة العامة
إدارة الأطفاء العام
وزارة الداخلية
الديوان الأميري
وزارة .... الخ
٤
انتهاء أعمال لجان إعداد الميزانية
في الوزارات والإدارات الحكومية
٢ ديسمبر - ٢ فبراير
٥
دراسة مشروع الميزانية متكاملا
في وزارة المالية وتقديمه إلى
مجلس الوزراء لإقراره
٥ فبراير - ٢٠ أبريل
٦
مجلس الأمة لمناقشته وإقراره
١٥ - ٣٠ أبريل
٧
صدور قانون الميزانية
(بعد اعتماده من سمو الأمير).
١٥ - ٣٠ يونيو


٨
صدور قواعد تنفيذ الميزانية
وتبلغ كل جهة بميزانيتها من وزارة المالية
١٥ - ٢٠ يونيو
٩
تقارير متابعة تنفيذ الميزانية
(شهرية وربع سنوية)
طوال السنة المالية
١٠
تعميم إقفال القيود المحاسبية
٢٠ مارس - ٢٥ مايو
١١
تعميم إعداد الحساب الختامي
٥ أبريل - ١٥ يونيو
وزارة التربية
إدارة الطيران المدني
وزارة الإعلام
ديوان المحاسبة
وزارة ... الخ
١٢
تقديم الحساب الختامي من الجهات إلى
وزارة المالية
٢٠ أغسطس - ٣ أكتوبر
١٣
تقديم الحساب الختامي للدولة متكاملا إلى
مجلس الوزراء لإقراره
١٥ - ٣٠ أكتوبر

هــوامــش

(١) لمزيد من التفصيل راجع:

(أ) محمد كايد حماد، ميزانية الوزارات والإدارات الحكومية والميزانيات الملحقة والمستقلة والتعليمات الواجب مراعاتها عند إعدادها وقواعد تنفيذها والحساب الختامي، وزارة المالية، دولة الكويت، ١٩٨٦.

(ب) محمد موافي حسن فريد، (تطور الإدارة المالية الحكومية لدولة الكويت)، وزارة المالية، دولة الكويت، ١٩٨١.

(٢) قانون الصلاحيات الأساسية لمجلس الأمة التشريعي، دولة الكويت، يوليو ١٩٣٨.

(٣) المرسوم بقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨، قواعد إعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي، دولة الكويت، ١٥ يوليه ١٩٧٨.

(٤) الدليل النمطي للحسابات، تعميم رقم ١٨ لسنة ١٩٨٥، وزارة المالية، دولةا لكويت.

(٥) إبراهيم حمود الصقعبي، دليل دورة الميزانية للوزارات والإدارات الحكومية، وزارة المالية، دولة الكويت، ١٩٨٦، ص٥.

(٦) راجع في ذلك:

(أ) محمد كايد حماد، مرجع سابق، ص ٧٨ ـ ٨٣.

(ب) علاء الدين محمد طحان، إعداد تقديرات، الباب الأول من الميزانية، محاضرة في دورة إعداد الميزانية للعاملين بالإدارة المالية، الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب، ١٩٨٧/١١/٢٣ (غير منشور).

(٧) محمد كايد، مرجع سابق، ص ٨١ ـ ٨٣.

(٨) إبراهيم حمود الصقعبي، مرجع سابق، البيان التوضيحي المرفق.

أسئلــــة وتدريبـــــات

أولا: أسئلة مقال:

١ ــ اشرح أهم الملامح الأساسية لمراحل تطور الميزانية العامة لدولة الكويت؟ .

٢ ــ تكلم عن أهم الملامح التي ميزت المرسوم بقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨ الخاص بالميزانية العامة لدولة الكويت؟ .

٣ ــ تكلم باختصار عن أسس تبويب الميزانية العامة لدولة الكويت؟ .

٤ ــ اشرح باختصار أهم خطوات واجراءات تحضير وإعداد الميزانية العامة لدولة الكويت؟ .

٥ ــ ما هي أهم الأجهزة التي تقوم بالرقابة على تنفيذ الميزانية العامة لدولة الكويت وطبيعة رقابة كل منها؟ .

٦ ــ اذكر أهم القواعد التي تحكم تنفيذ الميزانية العامة لدولة الكويت؟ .

٧ ــ ما هو الحساب الختامي للدولة وما أهمية إعداده؟ .

٨ ــ تكلم عن كيفية واجراءات إعداد الحساب الختامي لدولة الكويت؟ .

٩ ــ تكلم باختصار عن قواعد واجراءات إعداد الميزانيات الملحقة والمستقلة بدولة الكويت والرقابة عليها.

ثانياً: ضع دائرة حول رقم الإجابة الصحيحة:

١ ــ يمكن وصف الميزانية العامة لدولة الكويت بأنها:

أ ــ موازنة تقليدية (موازنة بنود)

(ب)ـ موازنة تقليدية مع اتجاه تطويرها نحو موازنة برامج وأداء .
حـ ـ موازنة برامج وأداء .
د ـ موازنة صفرية .

٢ ـ بدأت أول مراحل تطوير الميزانية العامة لدولة الكويت بصدور :
أ ـ قانون الصلاحيات الأساسية لمجلس الأمة التشريعي في عام ١٩٣٨ .
ب ـ دستور دولة الكويت .
(جـ) ـ المرسوم بقانون رقم (١) لسنة ١٩٦٠ .
د ـ الدليل النمطي للحسابات في عام ١٩٨٥ .

٣ ـ تقرر حجز نسبة من الإيرادات تحدد كل سنة وتخصص للإنشاءات والأعمال التي يقرها مجلس الإنشاء والتخطيط بموجب :
أ ـ تعميم أصدره وزير المالية في عام ١٩٥٩ .
(ب)ـ المرسوم بقانون رقم (١) لسنة ١٩٦٠ .
جـ ـ المرسوم بقانون رقم (٣١) لسنة ١٩٧٨ .
د ـ المرسوم بقانون رقم (١) لسنة ١٩٥٧ .

٤ ـ تقرر حجز نسبة من الإيرادات كاحتياطي للأجيال القادمة بموجب :
أ ـ تعميم أصدره وزير المالية في عام ١٩٧٩ .
ب ـ المرسوم بقانون رقم (١) لسنة ١٩٦٠ .
(جـ)ـ المرسوم بقانون رقم (٣١) لسنة ١٩٧٨ .
د ـ الدستور .

٥ ـ ظلت الدولة تتبع السنة الهجرية في إعداد الميزانية العامة للدولة حتى :
أ ـ عام ١٩٦٠ .
ب ـ عام ١٩٧٨ .
(جـ)ـ عام ١٩٤٨ .
د ـ عام ١٩٦٥ .

٦ ـ تقع مسئولية تحضير وإعداد الميزانية العامة لدولة الكويت على عاتق:
أ ـ مجلس الأمة التشريعي.
ب ـ وزارة المالية.
جـ ـ وزارة التخطيط.
د ـ وزارة المالية بمشاركة وزارة التخطيط وديوان الموظفين.

٧ ـ إذا لم يصدر قانون الميزانية العامة حتى بداية السنة المالية يتم العمل:
أ ـ وفقاً لمتوسط تقديرات الإيرادات والمصروفات في الثلاث سنوات الماضية.
ب ـ وفقاً لتقديرات العام السابق.
جـ ـ وفقاً لأبواب الميزانية التي تم اعتمادها من السلطة التشريعية حتى بداية السنة المالية ولميزانية العام السابق للأبواب الأخرى التي لم يتم اعتمادها.
د ـ وفقاً للتقدير الشخصي للإدارة العليا لكل جهة حكومية على حدة.

٨ ـ تمارس الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية بواسطة:
أ ـ ديوان المحاسبة.
ب ـ وزارة المالية.
جـ ـ أقسام المراجعة بكل جهة حكومية.
د ـ الإجابة ب، جـ.

٩ ـ تستخدم طريقة المقايسات الخاصة في إعداد تقديرات:
أ ـ الباب الأول.
ب ـ الباب الثاني.
جـ ـ الباب الثالث.
د ـ الباب الثاني والباب الخامس.

١٠ ـ في نهاية السنة المالية يتم:
أ ـ إبطال العمل بالاعتمادات الباقية لمصروفات الميزانية.

ب ـ ترحل باقي اعتمادات المصروفات والإيرادات للعام القادم.
جـ ـ ترحل أرصدة الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية.
د ـ الإجابة أ، جـ.

ثالثاً: اقرأ العبارات التالية جيداً وضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة غير الصحيحة:

١ ـ انتهت مرحلة ما قبل النفط وبداية انتاجه كمرحلة من مراحل تطور الميزانية العامة للدولة بصدور المرسوم بقانون رقم ١ لسنة ١٩٦٠.

٢ ـ تم توحيد مصطلحات وتبويبات الميزانية العامة للدولة بموجب قانون الصلاحيات الأساسية لمجلس الأمة التشرعي الصادر في ١٩٣٨/٧/٢.

٣ ـ ظلت إيرادات الجمرك حتى عام ١٩٦٥ تمثل نسبة أكبر من ٥٠٪ من إجمالي إيرادات الدولة.

٤ ـ بلغت ايرادات النفط ما يقرب من ٩٠٪ من إجمالي إيرادات الدولة في عام ١٩٤٠.

٥ ـ يعتبر القانون رقم ١ لسنة ١٩٦٠ أول قانون متكامل يتعرض لضوابط واجراءات إعداد الميزانية العامة للدولة وتنفيذها والرقابة عليها.

٦ ـ استحدث القانون رقم ١ لسنة ١٩٦٠ تعديلات في السنة المالية للدولة فجعلها سنة ميلادية تبدأ في أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من كل عام.

٧ ـ استحدث القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨ تعديلا في السنة المالية للدولة فجعلها سنة مالية متداخلة تبدأ في أول ابريل وتنتهي في آخر مارس من كل عام.

٨ ـ تضمن القانون رقم ١ لسنة ١٩٦٠ لأول مرة القواعد والإجراءات التي تتعلق بإعداد وتنفيذ والرقابة على الميزانيات الملحقة والميزانيات المستقلة.

٩ ـ تضمن دستور الدولة النصوص التي تضمن رقابة السلطة التشريعية على الميزانية العامة للدولة.

١٠ ـ اتبعت الإدارة المالية للدولة الأساليب العلمية الحديثة المتعلقة بالنواحي المالية والإدارية منذ انشائها في عام ١٩٣٨.

١١ – تعتبر ميزانية عام ١٩٦٤/٦٣ أول ميزانية تعد وفقاً لنصوص الدستور.

١٢ – تعتبر ميزانية عام ١٩٦٦/٦٥ أول ميزانية للدولة يصدر مشروعها وجداولها مطبوعة ومرفقا بها عرض عام لشرح وتحليل أهدافها وتقديرات المصروفات إجمالاً وتفصيلاً.

١٣ – تتكون الميزانية العامة للدولة من ميزانية الوزارات والإدارات الحكومية والميزانيات الملحقة والميزانيات المستقلة.

١٤ – يتضمن الدليل النمطي للحسابات معايير وأنماط لتكلفة الخدمات الحكومية المختلفة تستخدم في المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة النمطية.

١٥ – تعتمد ميزانية الدولة على التبويب الإداري فقط لعناصر الإيرادات والمصروفات بهدف التعرف على التغيرات التي تطرأ على بنود الميزانية.

١٦ – تم تقسيم الميزانية العامة للدولة إلى ٥ أقسام إدارية مع تقسيم بعض هذه الأقسام إلى فروع.

١٧ – وفقاً للتبويب الموضوعي للميزانية العامة للدولة تم تقسيم الميزانية إلى ٦ وظائف رئيسية وتبويب الوظائف الرئيسية إلى وظائف فرعية.

١٨ – يمكن التبويب الوظيفي للميزانية العامة للدولة من تتبع التغيرات التي تطرأ على كل نوع من أنواع المصروفات لكل وظيفة وذلك بمقارنتها خلال عدة سنوات.

١٩ – يمكن التبويب وفقاً للبرامج من التعرف على الأهمية النسبية التي توليها الدولة للتكوين الرأسمالي.

٢٠ – يتم تقسيم الإيرادات في ميزانية الوزارات والإدارات إلى ٤ أبواب رئيسية وتم تقسيم بعض هذه الأبواب إلى مجموعات.

٢١ – اتبع في تبويب مصروفات ميزانية الجهات الملحقة نفس التبويب الذي اتبع في تبويب الوزارات والإدارات الحكومية.

٢٢ – تم تبويب ميزانية الجهات الملحقة إلى ثلاثة أجزاء رئيسية هي المصروفات، الإيرادات، التمويل الحكومي.

٢٣ ـ تتمتع الجهات المستقلة بمرونة أكبر في تصميم دفاترها وسجلاتها والحسابات المستخدمة على المستوى التحليلي.

٢٤ ـ يتولى ديوان الموظفين الدراسة الفنية لتقديرات الباب الأول بينما تتولى وزارة التخطيط الدراسة الفنية لتقديرات الباب الثاني.

٢٥ ـ تقوم اللجنة العليا للميزانية المشكلة بقرار من وزير المالية بإعداد التقديرات التفصيلية لعناصر الإيرادات والمصروفات.

٢٦ ـ يتولى مندوب ديوان الموظفين باللجنة العليا للميزانية رئاسة تلك اللجنة.

٢٧ ـ تشكل بكل وزارة أو إدارة أو هيئة لجنة للميزانية تتولى استعراض الإطار العام للميزانية واقتراح الخطوط العريضة لإعداد مشروع الميزانية.

٢٨ ـ يقوم ديوان المحاسبة بالرقابة اللاحقة على تنفيذ النشاط الحكومي ولا يقوم على الاطلاق بأي رقابة مسبقة.

٢٩ ـ يعتبر ديوان المحاسبة جهازاً فنياً مستقلاً تعتمد عليه السلطة التنفيذية في الرقابة على أعمال الحكومة.

٣٠ ـ تعتبر رقابة وزارة المالية على تنفيذ الميزانية رقابة داخلية.

٣١ ـ ينحصر دور أقسام المراجعة والتفتيش في كل وزارة أو إدارة في الرقابة اللاحقة على المصروفات والإيرادات.

٣٢ ـ تقوم السلطة التشريعية بالرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية بكل وزارة أو إدارة.

٣٣ ـ يتضمن الحساب الختامي للدولة الإيرادات المتوقع تحصيلها والمصروفات المتوقع انفاقها خلال الفترة المالية القادمة.

٣٤ ـ تعد كل جهة حكومية حسابها الختامي وتقدمه لوزارة المالية التي تعد الحساب الختامي للدولة ويصدر مجلس الوزراء قانون باعتماده.

٣٥ ـ تختلف كلية القواعد والإجراءات التي تطبق على الميزانية الملحقة عن تلك التي تطبق على ميزانية الوزارات والإدارات الحكومية.

٣٦ ـ يحجز من إيرادات الجهات الملحقة نسبة تعادل نصف النسبة التي

تحجز من إيرادات الوزارات والإدارات الحكومية كاحتياطي للأجيال القادمة .

٣٧ ــ اجاز القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨ للجهـات الملحقة الاقـتراض من الحكومة .

٣٨ ــ تنـطبق نفس القواعـد والإجراءات المتبعـة في إعداد وتنفيـذ ميزانيـة الجهات الملحقة على إعداد وتنفيذ ميزانية الجهات المستقلة .

٣٩ ــ يتم ترحيل نتيجة الحساب الختامي للجهات التي تعد ميزانية مستقلة إلى الاحتياطي العام (في حالة وجود فائض) وتغطية العجز من الاحتياطي العام .

٤٠ ــ لا يدخل في اختصاص ديوان المحاسبة الرقابة على تنفيـذ الميزانيـات المستقلة نظراً لطبيعتها الخاصة .

الباب الرابع

النظام المحاسبي الحكومي لدولة الكويت

مقدمة :-

يتضمن هذا الباب دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المطبق في وحدات الجهاز الحكومي لدولة الكويت من حيث الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي بصفة عامة وما يعتمد عليه من مجموعة مستندية ومجموعة دفترية بصفة خاصة، بالإضافة إلى ذلك يتضمن هذا الباب فكرة عامة عن استخدام الحاسوب في عمليات الميزانية العامة والحسابات الحكومية في دولة الكويت.

وينقسم هذا الباب إلى الفصول التالية :

الفصل الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي الكويتي.

الفصل الثاني: المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية للنظام المحاسبي الحكومي الكويتي.

الفصل الثالث: استخدام الحاسوب في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية في دولة الكويت.

الفصل الأول

الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي الكويتي

يقصد بالنظام المحاسبي مجموعة العناصر والأساليب الفنية التي تستخدم في تجميع وتبويب وتلخيص البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي وعرض وتحليل البيانات لأغراض التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء.

ويتكون أي نظام من عناصر أساسية هي: المدخلات، عمليات التشغيل المخرجات، والتغذية الاسترجاعية. وتتمثل مدخلات النظام المحاسبي الحكومي في البيانات المالية عن الأحداث أو العمليات أو الأنشطة التي يمارسها الجهاز الحكومي للدولة. وتتمثل عمليات التشغيل في الوظائف الفنية التي تتعلق بتجميع وتبويب وتلخيص وعرض المعلومات. وتتمثل المخرجات في المعلومات الناتجة في شكل تقارير دورية وختامية تقدم لمستخدمي المعلومات.

أما التغذية الاسترجاعية فهي التي تضمن للنظام توازنه وثباته والمحافظة عليه في حالة ضبط ورقابة مستمرة.

مقومات النظام المحاسبي الحكومي:

لا يختلف النظام المحاسبي الحكومي عن أي نظام محاسبي آخر من حيث المقومات والعناصر الأساسية التي تشكل الإطار العام أو الهيكل العام للنظام. ويمكن تلخيص المقومات والعناصر الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي فيما يلي:

١ ــ المجموعة المستندية :

وتتلخص في المستنــدات التي تؤيـد العمليــات والأنشـطة التي تمــارسهـا الـوحدات الحكـومية وتكـون الأساس في عمليـة التسجيل والاثبـات في الدفـاتـر والسجلات .

٢ ــ المجموعة الدفترية :

وتتكون المجموعة الدفترية من مجموعة الدفاتـر والسجلات المحـاسبية والتي تتمثل أساساً في دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ وبالإضافة إلى ذلك مجمـوعة الـدفاتـر والسجلات البيانية أو الاحصائية والتي تتمثل في الدفاتر والسجلات غير المحاسبية التي تستخدم في أغراض المتابعة والرقابة .

٣ ــ الدورات المستندية والمحاسبية :

وتتمثل الدورة المستندية في خطوات تداول المستندات والإجراءات التي تتم عليهـا طبقاً لنـظم العمل وذلـك في حركتهـا من لحظة نشـأتها وحتى اكتـمال تنفيذ العمـل ومن ثم حفظهـا . وتعكس دورة العمل هـذه المسئوليـة عن تنفيذ الأعـمال ومدى انجازها .

وتتمثل الدورة المحاسبية في تدفق البيانات المحاسبية في الدفاتر والسجلات في مراحل العمل المحاسبي وتمثيل العلاقة بين الدفاتر المختلفة وخـاصة التحليليـة والإجمالية .

٤ ــ أنظمة المراقبة الداخلية :

وتتلخص أنظمة المراقبة الداخلية في التعميـمات واللوائح التي تنـظم وتحكم العمـل مثـل اللوائـح أو التعميـمات التي تتضمن القـواعـد الإداريـة والتنـظيميـة لعمليـات الصرف أو التحصيـل ، واللوائـح والتعميـمات الخـاصـة بـالمنـاقصـات

والمخازن . . الخ . بالإضافة إلى ذلك تتضمن أنظمة المراقبة الداخلية وسائل وأساليب المراجعة والضبط الداخلي ويدخل في ذلك موازين المراجعة وكشوف المطابقة الدورية . . الخ .

٥ ــ التقارير الدورية والختامية :

وتتلخص في تقارير متابعة التنفيذ التي تعد دورياً سواء للاستخدام الداخلي من قبل المسئولين بالجهة الحكومية أو من قبل الأجهزة الخارجية المختصة بعملية المتابعة . بالإضافة إلى ذلك فإن التقارير الدورية والختامية تستخدم أيضاً لبيان مستوى الانجاز ومستوى الأداء المالي كأحد عناصر الرقابة على تنفيذ الأعمال .

٦ ــ الموازنة العامة للدولة :

تمثل الموازنة العامة للدولة أحد العناصر الأساسية التي تشكل الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي . فالواقع أنه بجانب كون الموازنة أداة للتخطيط والمتابعة والرقابة فهي تعتبر أداة تنفيذية يتم تحصيل الإيرادات ودفع المصروفات وفقاً لما جاء بها من اعتمادات ، فهي بذلك تعتبر مرشداً لتنفيذ النشاط الحكومي الذي ينعكس بدوره في السجلات والدفاتر المحاسبية . بالإضافة إلى ذلك فإن المستندات والنماذج والدفاتر والسجلات مصممة بشكل يطابق تماماً البنود والمسميات والتبويبات الواردة في الموازنة .

٧ ــ المفاهيم والمبادىء المحاسبية :

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على مجموعة من المفاهيم والمبادىء التي تحكم التطبيق العملي . وكما سبق القول فإن بعضها تمثل مفاهيم ومبادىء محاسبية عامة والبعض الآخر يمثل مفاهيم ومبادىء محاسبية خاصة بالجهاز الحكومي والوحدات التابعة له .

٨ ـ القوانين واللوائح والتعميمات الحكومية :

تشكل القوانين واللوائح والتعميمات التي تصدرها الأجهزة الحكومية المختصة بعداً هاماً من أبعاد الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي حيث يجب الالتزام بما جاء فيها من تعليمات وقواعد عند تصميم وتشغيل النظام المحاسبي الحكومي.

عناصر النظام المحاسبي الحكومي لدولة الكويت :

يوضح الشكل رقم (١٦) الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي لدولة الكويت ويشتمل على المقومات الأساسية للنظام، وتدفق البيانات والمعلومات، والعلاقات المتداخلة والمتشابكة بين عناصر النظام، ونقاط المتابعة والرقابة التي يتضمنها.

ويتضح من هذا الشكل للإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي أنه يتضمن العناصر التالية :

أ ـ المستندات :

وتتضمن المستند الأساسي وهو استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد، والمستندات الأخرى المرافقة أو المصاحبة لها مثل الكشوف والفواتير والاشعارات، والاخطارات.. الخ.

ب ـ الدفاتر والسجلات النظامية (المحاسبية) :

تتضمن دفتر أو سجل اليومية العامة، وسجلات الأستاذ الفرعية والتحليلية أو التفصيلية، وسجلات الأستاذ الإجمالية. ويتم التسجيل في هذه السجلات من واقع استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد والمؤيدة بالمستندات الأخرى المرافقة.

جـ ـ السجلات الرقابية والاحصائية :

وتتضمن سجـلات تهدف إلى المتـابعة والـرقابـة وتوفـير البيانـات الـلازمـة لذلك، مثـل سجل متـابعة الاستـمارات، وسجل الارتبـاطات، وسجـل الديـون المستحقة. وتتعدد مصادر القيد في هذه السجلات فعلى سبيل المثال بالنسبة لسجل الارتباطات يتم تسجيل الاعتمادات من واقع الميزانيـة وكذلـك أية تعـديلات عـلى تلك الاعتمادات الأصلية، ويتم تسجيل الربط من واقـع طلب الارتباط، وأخيـراً يتم تسجيل التسديد من واقع استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد.

د ـ الموازين والكشوف والمطابقات الدورية :

وتهدف إلى متابعـة ومراقبـة أعمال الجهـاز الحكومي وإحكـام وضبط النظام المحاسبي وتتضمن :

١ ـ ميزان مراجعة يومي وشهري يعد بالمجاميع وبالأرصـدة من واقع سجل اليومية وتتم مطابقته مع دفاتر الأستاذ الإجمالية والتفصيلية.

٢ ـ كشف حركة الصندوق يعد يومياً عن حركة المقبـوضات والمـدفوعـات وتتم مطابقته مع سجل اليومية.

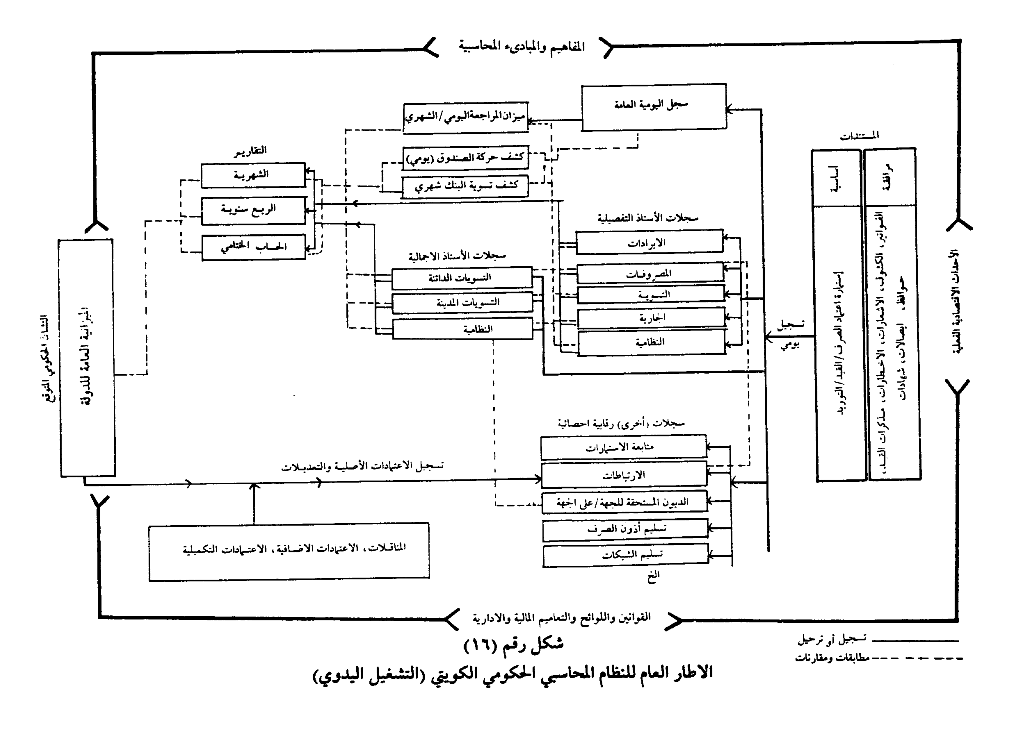
٣ ـ كشف تسـوية لحسـاب البنك يعـد شهريـاً من واقـع حسـاب البنـك والكشوف الواردة من البنك.

٤ ـ المـطابقة الشهـرية بـين سجل الارتبـاطـات وبـين السجـل التفصيـلي للمصروفات فيما يتعلق بالمبالـغ المسددة المـدونة بسجـل الارتباطـات مع المنصرف الفعلي بسجل المصروفات.

٥ ـ المـطابقات الـدورية بـين سجلات الأستـاذ الإجماليـة وبـين سجـلات الأستاذ التفصيلية المناظرة.

٦ ـ المطابقة بين سجل اليومية العامة وبين السجلات التفصيلية.

٧ ـ المطابقات الشهرية بين كشوف الحسابات الواردة من البنك أو كشـوف



شكل رقم (١٦)

الاطار العام للنظام المحاسبي الحكومي الكويتي (التشغيل اليدوي)

حركة الصندوق أو سجلات وزارة المالية وبين سجل البنك أو الصندوق أو جاري المالية .

٨ ــ المطابقة بين سجل الحسابات النظامية الاجمالية وبين سجلات الحسابات النظامية التفصيلية .

هـ ــ التقارير الدورية والختامية :

وتتضمن التقرير الشهري والتقرير ربع السنوي والتقرير السنوي (الحساب الختامي) . وتجرى المقارنة في هذه التقارير بين المصروفات والايرادات الفعلية وبين الاعتمادات المدرجة بالميزانية .

و ــ الإطار الفكري :

يرتكز الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي على مجموعة من الفروض والمبادىء والمفاهيم المحاسبية العامة والحكومية .

ز ــ القوانين واللوائح والتعاميم :

يرتكز الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي على ما يصدر من قوانين ولوائح وتعاميم خاصة بالنواحي المالية والإدارية .

ح ــ الميزانية العامة للدولة :

تمثل الميزانية العامة للدولة الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث يرتبط بها ارتباطاً وثيقاً فيما يتعلق بتبويب الحسابات ومسمياتها والاعتمادات الواردة بها والتقارير التي تعد عن تنفيذها والرقابة عليها .

خصائص النظام المحاسبي الحكومي:

يتميز النظام المحاسبي الحكومي المطبق في وحدات الجهاز الإداري للدولة بعدة خصائص نوجز أهمها فيما يلي:

١ ـ النظام المحاسبي الحكومي نظام موحد يطبق في جميع وحدات الجهاز الحكومي. ويتضمن التوحيد تصميم السجلات والدفاتر، الدليل المحاسبي، والأساليب الفنية المستخدمة في التسجيل والتصنيف والتبويب والتحليل والعرض. ويتضمن التوحيد أيضا التعليمات الخاصة بالرقابة المالية.

٢ ـ لا يهدف النظام المحاسبي الحكومي في وحدات الجهاز الإداري للدولة إلى قياس الربح أو عرض المركز المالي من أصول وخصوم. ومن ثم ليس هناك حساب لرأس المال أو للاستهلاك أو للاحتياطيات والمخصصات، كما أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات بمفهومه التجاري غير وارد.

٣ ـ لا توجد علاقة بين التحصيل والسداد فيما يتعلق بالقروض طويلة الأجل نظراً لاستقلال الفترات المالية وارتباط كل حدث بموازنة مستقلة فيتم ادراج القرض في فترة الحصول عليه كإيرادات، ويتم إدراج التسديدات في الفترات التي تدفع فيها كمصروفات.

٤ ـ يطبق عادة الأساس النقدي في معالجة الإيرادات والمصروفات أو الأساس المختلط بالنسبة للمصروفات وذلك تطبيقاً لمبدأ استقلال الفترات المالية بالنسبة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

٥ ـ نتيجة لتطبيق الأساس النقدي ولمعالجة جوانب القصور الناتجة عن ذلك فإنه يتم استخدام دفاتر وسجلات بيانية بهدف المحافظة على أموال وحقوق الدولة التي لا تظهر في الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية.

٦ ـ لا تظهر قيم الأصول الرأسمالية في الدفاتر نظراً لعدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية. ويقتضي ذلك الاعتماد على نظام

العهد باعتباره نظاماً للرقابة الإدارية حيث يظل الأصل في عهدة مسئول معين حتى يصبح غير صالح للاستعمال أو ينتفي الغرض من استعماله أو يتقرر توجيهه لاستعمال آخر أو نقله لعهدة شخص آخر، فالرقابة المحاسبية على الأصول تكاد تكون غير موجودة بعد اثبات عملية إقتناء الأصل.

٧ ــ يرتبط النظام المحاسبي الحكومي ارتباطاً وثيقاً بالميزانية العامة للدولة حيث ينبنى النظام حول ما جاء بالموازنة من اعتمادات ومسميات ونماذج وتبويبات.

٨ ــ يختلف النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً اقتصادياً اختلافاً كبيراً عن النظام المطبق في الوحدات الإدارية الحكومية نظراً لتباين خصائص ومسميات كل منهما. وبالرغم من ذلك يتضمن النظام المحاسبي الحكومي قدراً من التوحيد يسمح بالتجميع على مستوى الجهاز الحكومي ككل لاعتبارات التخطيط والتنسيق والموازنة بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولة.

٩ ــ تتعدد أوجه الرقابة والضبط الداخلي في النظام المحاسبي الحكومي ويتمثل ذلك في المطابقات الدورية والختامية التي تجرى بين السجلات الإجمالية وبين السجلات التفصيلية وكذلك الموازين والكشوف الدورية ومطابقتها مع الحسابات في السجلات المختلفة.

الفصل الثاني

المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية للنظام المحاسبي الحكومي الكويتي

من أهم المقومات التي يرتكز عليها النظام المحاسبي الحكومي المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية التي تجسد تدفق المعاملات في الدفاتر والسجلات وتوضح الإجراءات والخطوات الواجب اتباعها لاتمام تلك المعاملات. ونظراً لتعدد تلك المستندات والسجلات نناقش فيما يلي أهمها[١]:

أولاً: المجموعة المستندية:

وتتكون المجموعة المستندية من نوعين أساسيين من المستندات:

أ ـ مستندات أساسية (أصلية):

وتتمثل في إستمارة إعتماد الصرف / القيد / التوريد باعتبارها المستند الأساسي الضروري لتسجيل أي عملية مالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

ب ـ مستندات مرافقة:

وهي المستندات التي ترافق أو تصاحب استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد لتأييد واثبات صحة المعاملات. وتتضمن هذه المستندات كشف المرتبات، كشف مرتب فردي، قائمة مطالبة، مذكرة صرف مكافآت

الأعمال الإضافية، مذكرات القيد أو التسوية الداخلية، كشوف التوريد وقسائم الإيداع، مذكرات استرجاع مرتبات، مذكرات تحصيل غرامات أو جزاءات، مذكرة تمويل الصندوق، شهادات الفحص واقرارات الاستلام . . الخ .

ونناقش فيما يلي استمارة إعتماد الصرف / القيد / التوريد وأهم المستندات المرافقة .

استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد :

تعتبر المستند الأساسي لعملية التسجيل وتستخدم في ثلاثة أغراض هي الصرف النقدي أو بشيكات، القيد أو التسوية، وتوريد النقدية في الصندوق. ويوضح الشكل رقم (١٧) النموذج الخاص بهذه الاستمارة واستخداماتها الثلاثة، فإذا استخدمت كاستمارة صرف يتم شطب كلمتي قيد وتوريد، وإذا استخدمت كاستمارة قيد يتم شطب كلمتي صرف وتوريد، وإذا استخدمت كاستمارة توريد يتم شطب كلمتي صرف وقيد .

ونتعرض فيما يلي للاستخدامات المختلفة لهذه الاستمارة :

١ ــ إستمارة اعتماد الصرف :

تستخدم هذه الاستمارة في اتمام إجراءات اعتماد صرف مبالغ عن طريق الصندوق (بموجب إذن صرف) أو عن طريق البنك (بموجب شيك) وفي تسجيل القيد المحاسبي اللازم لاثبات عملية الصرف في الدفاتر والسجلات أي أن هذه الاستمارة تعد عن أي عملية صرف مثل صرف المرتبات، المكافآت والأجور الإضافية، سداد المستحقات، سداد ثمن السلع والخدمات . . . الخ وتنتهي هذه الاستمارة إما بإصدار إذن صرف أو إصدار شيك .

٢ ــ استمارة قيد :

تستخدم هذه الاستمارة في إجراء القيود والتسويات المحاسبية التي لا يعد عنها استمارة اعتماد صرف أو استمارة توريد . أي تعد استمارة القيد عن العمليات

التي لا تتطلب الصرف من الصندوق أو البنك أو توريد نقدية للصندوق، وإنما تعد عن التسويات مثل التسويات الناتجة عن الاشعارات المدينة والدائنة، التسويات المحاسبية للمصروفات والايرادات أو الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية بموجب مذكرات داخلية كالأخطاء المحاسبية. وتستخدم هذه الاستمارة أيضاً في تسجيل التحويلات من حساب الجهة بالبنوك المحلية للمستفيدين، والتحويلات من حساب الجهة ببنك الكويت المركزي إلى حسابات لدى البنوك الأخرى، وفي تسجيل توريد الشيكات وايداعها بالبنوك.

٣ ـ استمارة توريد:

تستخدم هذه الاستمارة لاتمام إجراءات توريد نقدية للصندوق وفي تسجيل القيد المحاسبي لاثبات عملية التوريد. وتعد هذه الاستمارة بمثابة إذن للصندوق أو تصريح له بقبول توريد مبالغ نقدية كتحصيل إيرادات، ارتجاع مرتبات، تحصيل غرامات أو جزاءات. كما تستخدم هذه الاستمارة أيضا في تسجيل عملية تمويل الصندوق عن طريق صرف شيك من البنك المركزي.

وبطبيعة الحال تختلف المستندات المرافقة المؤيدة لاستمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد وفقاً لكل غرض ولكل عملية حسب طبيعتها. تتطلب عملية صرف مرتبات على سبيل المثال ارفاق كشوف المرتبات واخطار تحويل الرواتب للبنوك، وتتطلب عملية صرف ثمن شراء مستلزمات ارفاق قائمة مطالبة (فاتورة) والمستندات المخزنية مع استمارة اعتماد الصرف. كذلك فإن تسجيل مستحقات للجهة يتطلب أن يرفق باستمارة القيد الاشعارات الدائنة. وأيضا تسجيل توريد نقدية عن مرتبات مرتجعة أو غرامات يتطلب أن يرفق باستمارة التوريد مذكرات داخلية.

ويستخدم نموذج استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد في جميع الجهات الحكومية ومصمم بحيث يتناسب مع التشغيل اليدوي والتشغيل الآلي لعمليات الميزانية والحسابات على حد سواء.

استمارة اعتماد صرف / قيد / توريد

شكل رقم (١٧)

استمارة اعتماد صرف/قيد/توريد

ويتضح من الشكل المرفق لهذه الاستمارة أنها تحتوي على بيانات عديدة ومهمة لتوضيح التسلسل والاجراءات التي تتبع في اتمام كل عملية من تاريخ نشأتها وحتى اتمامها وتسجيلها في الدفاتر والسجلات وحفظ مستنداتها.

وكما يتضح من شكل نموذج الإستمارة فإن أهم البيانات التي تتضمنها ما يلي:

١ ــ بيانات عن الجهة كاسم الوزارة وفرع الوزارة والإدارة والرقم الدال على كل منها، رقم الإستمارة، رقم الرزمة، تاريخ الاستمارة، رقم التسجيل وتاريخه، ورقم الملف.

٢ ــ بيانات عن العمليات المالية، وتتضمن رقم الحساب وفقاً للدليل النمطي للحسابات أو الرقم الآلي للحساب، اسم الحساب المدين والدائن، بيان لشرح العملية، رقم الارتباط، بيان المستندات المرفقة، اسم المستفيد، إجمالي وصافي المبلغ المستحق.

٣ ــ بيانات خاصة لتحديد المسئولية عن تحرير ومراجعة الاستمارة وبيان عما إذا كان البند يسمح بالصرف أم لا، وتوقيع الموظفين القائمين بكل عملية.

٤ ــ الاعتماد الإداري من رئيس القسم ثم المراقب ثم المدير.

٥ ــ بيان ما تم بشأن العملية من تحرير إذن صرف أو شيك ورقم وتاريخ إذن الصرف أو الشيك وفي حالة استخدام الاستمارة كاستمارة صرف يجب بيان ما إذا كان الرصيد يسمح بالصرف، وتوقيع الموظف المختص ورئيس القسم.

٦ ــ ختم وتوقيع أمين الصندوق (إذا استخدمت الاستمارة كإستمارة توريد) ورقم ايصال التوريد وتاريخه، ورقم كشوف التوريد وإيصالات التحصيل، وتوقيع المحاسب ورئيس القسم.

٧ ــ بيان استلام إذن الصرف أو الشيك كاسم المستلم ورقم وتاريخ الهوية وتوقيعه وتوقيع الموظف المختص.

٨ ـ بيان عن الحسابات التي تم التسجيل بها وأرقام الصفحات وتوقيع الموظف المسئول عن القيد في كل حساب أو سجل.

أهم المستندات الأخرى:

نتعرض فيما يلي باختصار لأهم المستندات الأخرى:

١ ـ إذن صرف نقدي:

يتم الصرف النقدي من الصندوق بموجب إذن صرف بناءً على استمارة اعتماد الصرف. ويعتبر إذن الصرف من الأوراق ذات القيمة لذلك يتم ترقيم دفاتر أذون الصرف والرقابة على حفظها وتداولها ولا يجوز تحويله من شخص لآخر.

ويقوم الموظف المسئول بتحرير وتسليم إذن الصرف للمستفيد بعد التأكد من هويته ويحتفظ بكعب إذن الصرف في دفتر أذون الصرف ويتم استيفاء توقيع المسئولين. ويوقع المستفيد عند استلام الإذن في سجل تسليم اذون الصرف ويوقع أيضاً في الخانات المخصصة لذلك في استمارة اعتماد الصرف.

ويتم صرف الاذن من الصندوق ويوقع المستفيد على ظهر إذن الصرف ويحتفظ بأذون الصرف في ملفات خاصة وترسل شهرياً إلى الشئون المالية.

٢ ـ كشف مرتب فردي.

يستخدم هذا الكشف كمستند لصرف مرتب موظف واحد في حالة قيامه بأجازته الدورية أو عند بدء تعيينه. ويوضح هذا الكشف جملة المستحق للموظف وبيان الاستقطاعات وصافي المستحق له عن فترة الأجازة ويرفق هذا الكشف باستمارة اعتماد الصرف كمستند لإصدار شيك أو إذن صرف. ويوضح الشكل رقم (١٨) كشف مرتب فردي.

اسم الجهة :
الرقم :
التاريخ :



كشف مرتب فردي ____________

استنادا للمذكرة الادارية رقم ________ تاريخ / / ١٩

الاسم ____________ الرقم الاداري ________ الوظيفة ________
الدرجة ____________ الجنسية ________ ________
قسم ____________ مراقبة ________ ادارة ________

		تفصيلي	اجمالي
	المستحقات		
بمعدل ________	المرتب الاساسي		
بمعدل ________	علاوة اجتماعية		
بمعدل ________	بدل طبيعة عمل		
بمعدل ________	بدل تمثيل		
بمعدل ________	علاوات وبدلات أخرى		
	جملة المستحقات		
	الاستقطاعات		
	تأمينات اجتماعية		
	بنك التسليف والادخار		
	منظمة التحرير الفلسطينية		
	وزارة العدل		
	الهيئة العامة للاسكان		
	خصميات متنوعة		
	جملة الاستقطاعات		
	صافي المستحق		

(فقط ____________ —

المبلغ اعلاه بيان من مستحقات المذكور

محاسب ________ رئيس قسم ________
مراجع ________ مراقب ________ مدير ________

« نموذج رقم ٣ هـ م ح »

شكل رقم (١٨)
كشف مرتب فردي

٣ ــ كشف المرتبات الشهري :

يعد هذا الكشف شهرياً عن مرتبات العاملين بالجهة ويبين إجمالي المستحق من مرتب أساسي وعلاوات وبدلات، كما يبين أنواع الاستقطاعات المختلفة مثل الاستقطاعات لمؤسسة التأمينات الاجتماعية، بنك التسليف والإدخار، منظمة التحرير الفلسطينية، وزارة العدل، الهية العامة للإسكان. . الخ. ثم بيان صافي المستحق صرفه.

ويستخدم هذا الكشف في تحليل وتسجيل المرتبات المستحقة عن الشهر للموظفين بالجهة.

٤ ــ إخطار تحويل الراتب للبنوك :

يستخدم هذا الاخطار في إبلاغ الحاسب الآلي بأرقام حسابات الموظفين لدى البنوك المحلية التي سيتم تحويل صافي مرتباتهم عليها. أي أن الإخطار يتضمن أرقام الموظفين وأسماءهم ورقم فرع البنك ورقم حساب الموظف كما يستخدم هذا الإخطار أيضاً لإجراء أي تعديلات في المعلومات عن الموظف كتغيير الموظف لحسابه من بنك إلى آخر.

٥ ــ كشف رواتب محولة للبنك :

يبين هذا الكشف صافي مرتبات الموظفين بالجهة التي يتم تحويلها لحساباتهم لدى أحد البنوك المحلية، أي أنه يبين أسماء وأرقام الموظفين وصافي الرواتب المستحقة لهم لكل بنك على حدة. ويوضح الشكل رقم (١٩) كشف رواتب محولة إلى البنك.

٦ ــ كشف استقطاعات :

يبين هذا الكشف الاستقطاعات المستحقة لمختلف الجهات من رواتب الموظفين بالجهة تمهيداً لإرسال المبالغ المستقطعة للجهات المعنية.

بسم الله الرحمن الرحيم

اسم الجهة :

الرقم :

التاريخ / / ١٩

كشف رواتب محولة الى البنك

لشهر / ١٩

السيد مدير ________ المحترم

بعد التحية

مرفق شيك رقم ______ بتاريخ / /

بمبلغ (فقط ________) وذلك من جملة استحقاقات المذكورين من مرتباتهم يرجى قيدها لحسابهم

رقم	مركز العمل	الهوية الموحدة	الاسم	الصافي		رقم الحساب	فرع ،	التوقيع	الملاحظات
١									
٢									
٣									
٤									
٥									
٦									
٧									
٨									
٩									
١٠									
١١									
١٢									
١٣									
١٤									
١٥									
١٦									
١٧									
١٩						—			
			القيمة الاجمالية			فقط			

محاسب ________ مراقب الرواتب ________ مدير الشئون المالية ________

مراجع ________ مراقب الشئون المالية ________ او

نائب المدير

« نموذج رقم ٧ هـ م ح »

شكل رقم (١٩)

كشف رواتب محولة إلى البنك

٧ ـ إشعار مدين/دائن :

يستخدم هذا الاشعار لإبلاغ الغير بالمبالغ المستحقة لهم أو عليهم للجهة وكمستند لإثبات ذلك بسجلات الجهة.

٨ ـ طلب قيد بالحساب :

يستخدم في إبلاغ البنك بتحويل مبلغ معين من حساب الجهة طرفه وإضافته لصالح المستفيدين.

٩ ـ استمارة تحويل من الحساب ببنك الكويت المركزي :

تستخدم في حالة تحويل مبالغ من حساب الجهة لدى البنك المركزي إلى حساب آخر لدى البنك وذلك لسداد أي مستحقات على الجهة للغير. ويتم بموجب هذه الاستمارة تحرير طلب تحويل لإبلاغ بنك الكويت المركزي بإجراء عملية التحويل.

١٠ ـ ايصال تحصيل نقدي :

يستخدم كمستند لاثبات ما تم تحصيله نقداً بواسطة أمناء الصناديق وتعتبر دفاتر هذه الإيصالات من الدفاتر ذات القيمة التي ينبغي ترقيمها والرقابة على طباعتها وحفظها واستلامها وتسليمها.

١١ ـ ايصال استلام شيكات :

يستخدم كمستند لإثبات ماتم استلامه من شيكات بواسطة أمناء الصناديق وتُعتبر دفاتر هذه الإيصالات من الدفاتر ذات القيمة التي ينبغي ترقيمها والرقابة على طباعتها وحفظها واستلامها وتسليمها.

١٢ ـ كشوف توريد نقـود:

تستخدم لحصر المبالـغ النقديـة المحصلة بموجب ايصـالات تحصيل نقـدي وتحليلها حسب طبيعة الحساب واتخاذ اجراءات توريدها يومياً للصندوق الرئيسي.

١٣ ـ ايصال التوريد:

يستخدم كمستند لتوريد مبـالغ إلى الصنـدوق الرئيسي ويعتـبر من الدفـاتر ذات القيمة التي ينبغي أحكام الرقابة على طباعتها وترقيمها وتداولها.

١٤ ـ كشف الشيكات الموردة لبنك الكويت المركزي:

يستخدم في حصر الشيكات التي تم استلامها والموردة للبنك المركزي مبوبة وفقاً للغرض من التحصيـل ويرفق بهـا صور ايصـالات استلام الشيكـات ونماذج ايداعها بالبنك.

ثانياً: المجموعة الدفترية:

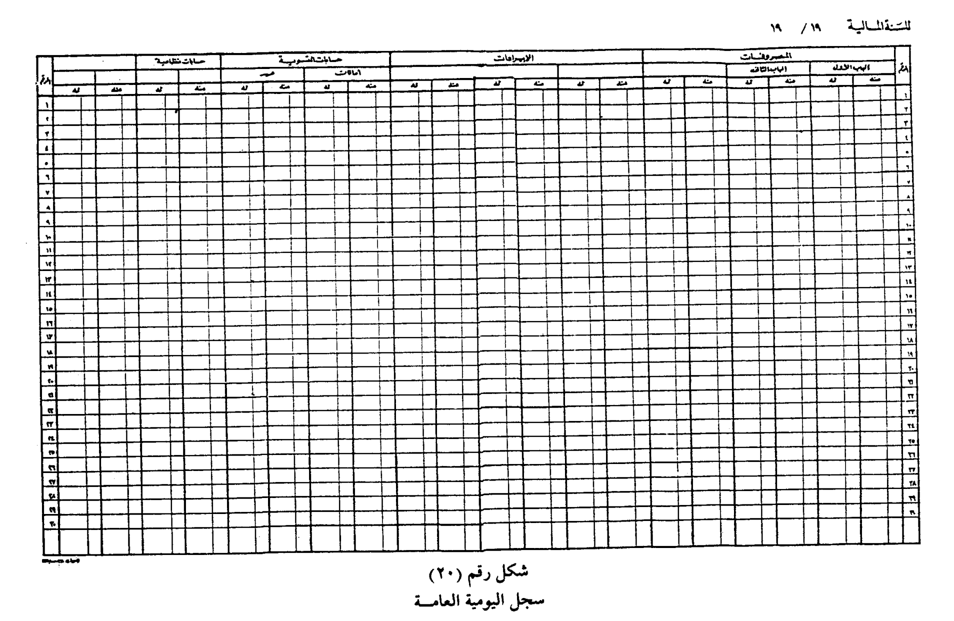
تتضمن المجموعة الـدفتريـة العديـد من الدفـاتر والسجـلات والتي نتناول أهمهـا بالشرح بهـدف إيضاح طبيعـة واستخدام كـل سجل وطـريقة التسجيـل به وعلاقته مع غيره من السجلات.

١ ـ سجل اليومية العامة:

يستخدم هذا السجل لإثبات المعـاملات المـالية يـوماً بيـوم وبالتفصيـل من واقـع استـمارة اعتـماد الصرف/ القيـد/ التـوريـد ووفقـاً للتسلسـل التـاريخي للمعاملات. ويتضمن السجل خانات تمثل المصروفـات والإيرادات مقسمـة وفقاً للأبواب المختلفـة، وخانـات للحسابـات الجاريـة، وخانـات لحسابـات التسويـة وخـانات للحسـابات النـظامية، وتنقسم خـانة كـل حساب إلى جـانبين للمـدين

اليومية العامة

رقم	التاريخ	المستند			القيد		البيان	الإجمالي	حسابات جارية						رقم
		صرف	قيد	تحصيل	الحساب المدين	الحساب الدائن			الصندوق		بنك الكويت المركزي		جهات [illegible]		
									منه	له	منه	له	منه	له	
١							ما قبله								١
٢															٢
٣															٣
٤															٤
٥															٥
٦															٦
٧															٧
٨															٨
٩															٩
١٠															١٠
١١															١١
١٢															١٢
١٣															١٣
١٤															١٤
١٥															١٥
١٦															١٦
١٧															١٧
١٨															١٨
١٩															١٩
٢٠															٢٠
٢١															٢١
٢٢															٢٢
٢٣															٢٣
٢٤															٢٤
٢٥															٢٥
٢٦															٢٦
٢٧															٢٧
٢٨															٢٨
٢٩															٢٩
٣٠															٣٠
							المجموع - إلى ما بعده								



شكل رقم (٢٠)
سجل اليومية العامة

والدائن. كما يتضمن السجل خانات تبين الرقم المسلسل والتاريخ ورقم المستند والحساب المدين والدائن لكل عملية وبيان بشرح العملية. ويوضح الشكل رقم (٢٠) سجل اليومية العامة.

ويتم التسجيل في السجل على النحو التالي:

أ ــ يتم في بداية السنة المالية تسجيل أرصدة الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية المدورة من السنة المالية السابقة.

ب ــ يتم التسجيل من واقع استمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد وتعطي كل عملية رقم مسلسل للقيد.

جـ ــ يتم التأشير في استمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد بما يفيد تسجيل العملية بسجل اليومية وتدوين رقم القيد ورقم صفحة اليومية في الخانات المخصصة لذلك بالاستمارة.

د ــ يتم تجميع صفحات سجل اليومية أولاً بأول لاستخراج ميزان مراجعة يومي وشهري وإجراء المطابقات الدورية اللازمة مع السجلات الأخرى.

٢ ــ سجلات الأستاذ الإجمالية:

وتتضمن سجل حسابات التسوية الإجمالي (المدينة والدائنة) وسجل الحسابات النظامية الإجمالي.

سجل حسابات التسوية الإجمالي:

يستخدم هذا السجل في إثبات القيود الإجمالية لكل من حسابات الامانات والعهد وفقاً لأنواعها الواردة في الدليل النمطي للحسابات. على أن يخصص سجل مستقل للأمانات وآخر للعهد.

ويتضمن السجل خانتين لكل حساب من حسابات الامانات وحسابات العهد كجانب مدين وجانب دائن. كما يتضمن السجل خانات توضح الرقم والتاريخ ومستند القيد وبيان لشرح العملية.

ويتم التسجيل في هذا السجل على النحو التالي:

أ - يتم في بداية السنة المالية تسجيل أرصدة أول المدة لحسابات الأمانات والعهد التي لم يتم تسويتها حتى نهاية السنة المالية الماضية.

ب - يتم التسجيل في هذا السجل بعد اتمام التسجيل في سجل اليومية العامة.

جـ - يتم التسجيل من واقع استمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد.

د - تُعطى كل عملية رقماً مسلسلاً للقيد بالسجل.

هـ - يتم التأشير على إستمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد بما يفيد اتمام التسجيل وتدوين رقم القيد في الخانات المخصصة لذلك بالاستمارة.

و - يتم تجميع صفحات السجل واستخراج أرصدة حسابات التسوية تمهيداً لإجراء المطابقات اللازمة مع سجل اليومية العامة والسجلات التفصيلية لحسابات العهد والأمانات.

سجل الحسابات النظامية الإجمالي:

يستخدم هذا السجل في إثبات القيود الإجمالية للحسابات النظامية وفقاً لأنواعها الواردة في الدليل النمطي للحسابات ويتم تخصيص خانة لكل نوع وتنقسم الخانة إلى جانبين للمدين والدائن. كما يتضمن السجل خانات لبيان رقم مسلسل القيد ورقم وتاريخ مستند القيد وبيان لشرح العملية.

ويتم التسجيل على النحو التالي:

أ - يتم في بداية السنة المالية تسجيل أرصدة أول المدة للحسابات النظامية التي تم تدويرها من السنة المالية الماضية.

ب - يتم التسجيل في هذا السجل بعد اتمام التسجيل في سجل اليومية العامة.

جـ - يتم التسجيل من واقع إستمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد.

د ـ تُعطى كل عملية رقماً مسلسلاً للقيد بالسجل.

هـ ـ يتم التأشير على استمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد بما يفيد اتمام التسجيل وتدون رقم صفحة القيد في الخانات المخصصة لذلك بالإستمارة.

و ـ يتم تجميع صفحات السجل واستخراج أرصدة الحسابات تمهيداً لإجراء المطابقات اللازمة مع سجل اليومية العامة وسجل الحسابات النظامية التفصيلي.

٣ ـ سجلات الأستاذ التفصيلية:

وتتضمن هذه السجلات سجلات تفصيلية للمصروفات والإيرادات، والحسابات الجارية، ولحسابات التسوية، وللحسابات النظامية.

سجل حسابات المصروفات والإيرادات التفصيلي:

يتم تسجيل المصروفات والإيرادات في هذا السجل على المستوى التحليلي لكل بند ونوع وفقاً لما ورد في الدليل النمطي للحسابات، وذلك بأن تخصص صفحات لكل بند وأنواعه وتخصص خانة لكل نوع من الأنواع التي يتضمنها البند كما تخصص خانات لتوضيح رقم وتاريخ العملية ومستند القيد وبيان لشرح العملية.

ويتم التسجيل على النحو التالي:

أ ـ يتم التسجيل في هذا السجل بعد إجراء التسجيل في دفتر اليومية العامة.

ب ـ يتم التسجيل من واقع استمارة اعتماد الصرف / القيد / التوريد.

جـ ـ نظراً لأن الخانة التي تمثل كل نوع ذات جانب واحد فقط مدين بالنسبة للمصروف ودائن بالنسبة للإيراد فإن عمليات الاستبعاد من المصروفات والإيرادات تسجل في نفس الخانة باللون الأحمر ويتم استنزالها من المجموع.

د ــ يتم التـأشير عـلى استمارة اعتـماد الصرف/القيد/التـوريد في الخـانات المخصصة لذلك بما يفيـد التسجيل في هـذا السجل ويـدون رقم صفحة القيـد في الاستمارة.

هـ ــ يتم اثبات الحركة المدينة والدائنة واستخراج الرصيد بعد كل عملية.

و ــ يتم تجميـع صفحـات السجـل تمهيـداً لإجـراء المطابقـات اللازمـة للمصروفات والإيرادات مع سجل اليـومية العـامة، وكـذلك تجـرى المطابقـة بين المصروفات في هذا السجل وبين التسديدات المسجلة بسجل الارتباطات.

سجل حسابات التسوية التفصيلي:

يستخـدم هـذا السجـل في اثبـات القيـود التفصيليـة لكـل من حسـابـات الأمانات وحسـابات العهـد وفقاً للدليـل النمطي للحسـابات. ويخصص سجـل مستقل لحسابـات الأمانـات وآخر لحسـابات العهـد. كما يتم تخصيص صفحـات بالأسماء لكل نوع من الحسابات على حدة. ويتضمن هـذا السجل خـانات لكـل من الرصيد المدين والدائن وللحركة المدينة والدائنة لكـل حساب وخـانات لبيـان شرح العملية، مستند القيد والتاريخ، ونوع الحساب والاسم ورقم الحساب لكل اسم. ويوضح الشكل رقم (٢١) سجل حسابات التسوبة التفصيلي.

ويتم التسجيل على النحو التالي:

أ ــ يتم في بداية السنة المالية تسجيل الرصيد المدور من العام الماضي لكل اسم وحسب نوع الحساب.

ب ــ يتم التسجيـل بعد إجـراء التسجيـل في سجـل حسـابـات التسـويـة الإجمالي.

جـ ــ يتم التسجيل من واقع استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد.

د ــ يتم التأشير على الاستمارة في الخانات المخصصة بما يفيـد التسجيل كـما يدون رقم الحساب وصفحته على كل استمارة.

هـ ـ يتم تسجيل الحركة المدينة والدائنة واستخراج الرصيد بعد كل عملية.

و ـ تجرى مطابقة بين أرصدة كل نوع من الحسابات مع سجل حسابات التسوية الإجمالي.

سجل الحسابات النظامية التفصيلي:

يستخدم هذا السجل لاثبات القيود التفصيلية لكل حساب من الحسابات النظامية وفقاً للدليل النمطي للحسابات وتخصص صفحة لكل حساب من الحسابات ويتضمن السجل خانات للرصيد المدين والدائن وللحركة المدينة والدائنة وخانات لبيان الشرح لكل قيد ورقم المستند وتاريخه. ويوضح الشكل رقم (٢٢) سجلات الحسابات النظامية التفصيلية.

ويتم التسجيل على النحو التالي:

أ ـ يتم في بداية السنة المالية تسجيل الأرصدة المدورة من العام الماضي.

ب ـ يتم التسجيل بعد التسجيل في سجل الحسابات النظامية الإجمالي.

جـ ـ يتم التسجيل من واقع استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد.

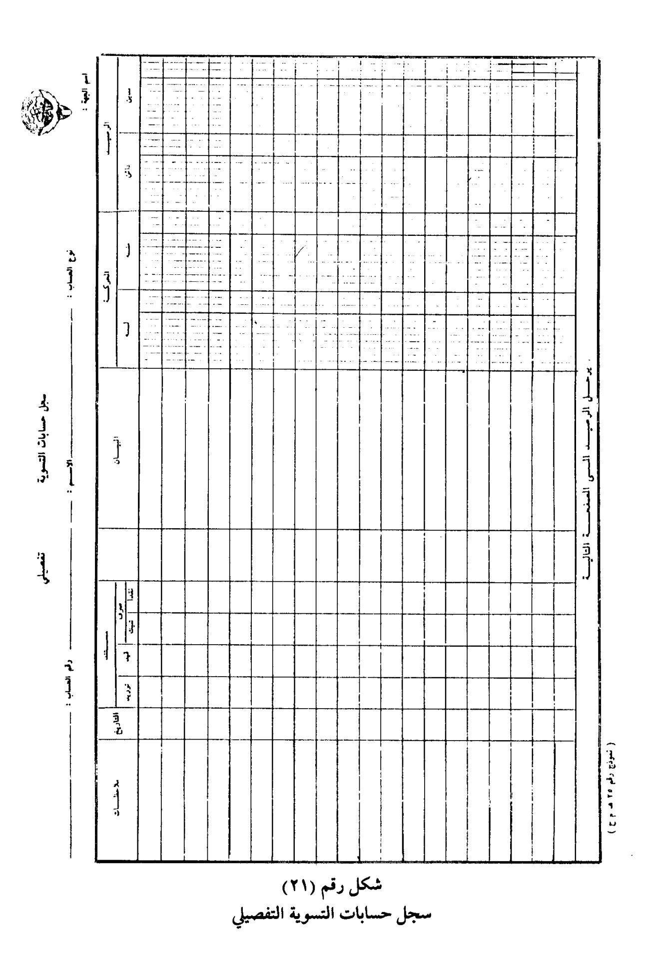
د ـ يتم التأشير على الاستمارة في الخانات المخصصة لذلك بما يفيد التسجيل ويدون رقم الحساب وصفحته على كل استمارة.

هـ ـ يتم اثبات الحركة المدينة والدائنة واستخراج الرصيد بعد كل عملية.

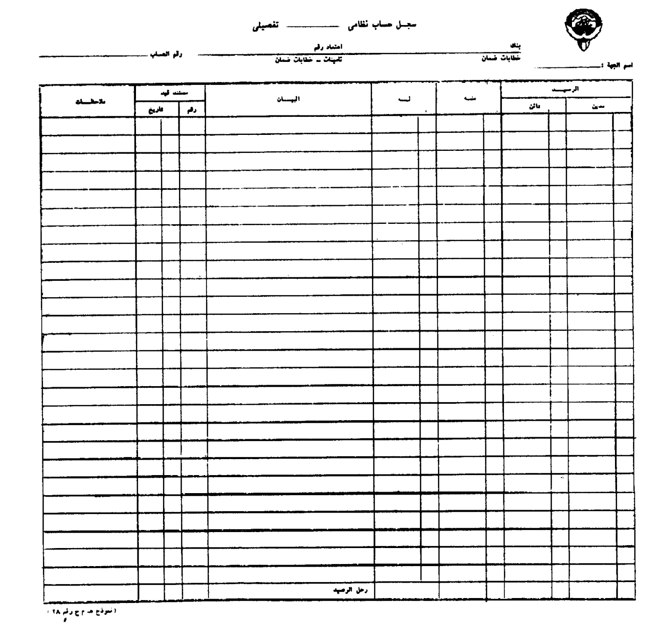
و ـ تجرى المطابقة اللازمة مع سجل الحسابات النظامية الإجمالي.

سجل الحسابات الجارية التفصيلي:

ويستخدم هذا السجل في متابعة حركة كل من حسابات البنك المركزي، الصندوق وحسابات جاري المالية. ويخصص سجل مستقل لكل من هذه الحسابات. وفي حالة تعدد حسابات البنوك أو الصندوق يخصص سجل لكل منها على حدة أما إذا كان عدد الحسابات محدوداً فيمكن تخصيص سجل واحد مع



شكل رقم (٢١)
سجل حسابات التسوية التفصيلي



سجــل حساب نظامى ———— تفصيلى

اسم الجهة : ————

بنك ———— اعتماد رقم ———— رقم الحساب ————

خطابات ضمان ———— تأمينات ـ خطابات ضمان

الرصيد		منه	له	البيان	مستند القيد		ملاحظات
مدين	دائن				رقم	تاريخ	
				رحل الرصيد			

(نموذج هـ م ح رقم ٢٨)

شكل رقم (٢٢)
سجل الحسابات النظامية التفصيلي

تخصيص عدد من الصفحات لكل حساب. ويوضح الشكل رقم (٢٣) سجل الحسابات الجارية التفصيلي.

ويتم التسجيل على النحو التالي:
أ – يتم في بداية السنة المالية تسجيل الأرصدة المدورة من العام الماضي.
ب – يتم التسجيل بعد إجراء القيد في سجل اليومية العامة.
جـ – يتم التسجيل من واقع استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد ويتم التأشير على الاستمارة بما يفيد التسجيل ويدون رقم صفحة القيد في الخانات المخصصة بالاستمارة.
د – يتم تجميع صفحات السجل وترصيده لإجراء المطابقة مع ميزان المراجعة اليومي.
هـ – تجرى مطابقة شهرية مع كشوف الحسابات الواردة من البنك أو كشوف حركة الصندوق أو سجلات وزارة المالية.

٤ – سجلات أخرى:

تتضمن السجلات الأخرى سجلات بيانية إحصائية رقابية وتتصف بالأهمية في تسهيل العمل المحاسبي وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها وفي المحافظة على حقوق الدولة ومواردها ومن أهم هذه السجلات:

سجل متابعة الاستمارات:

يستخدم هذا السجل في متابعة كل استمارة من استمارات اعتماد الصرف/القيد/التوريد ابتداءً من إعداد الاستمارة حتى إجراء قيد اليومية الخاص بها. ويفيد هذا السجل في تتبع حركة الاستمارات وما تم بشأنها وتحديد المسئولية عن أي قصور في عملية التنفيذ.

ويتضمن هذا السجل خانات تبين رقم مسلسل مستقل لكل من استمارات اعتماد الصرف واستمارات القيد واستمارات التوريد. ويتضمن أيضاً خانات للبيان

سجل حسابات ———— تفصيلي

نوع الحساب ———— الاسم ———— رقم الحساب ————

الرصيد		منه	له	البيان	المستند			التاريخ	ملاحظات
مدين	دائن				صرف	قيد	توريد		
				رحل الرصيد الى الصفحة رقم ————					

(نموذج ٢ حسابات)

شكل رقم (٢٣)

سجل الحسابات الجارية التفصيلي

سجل متابعة الاستمارات للسنة المالية ١٩ / ١٩

اسم الجهة ______________

رقم مسلسل الاستمارة				البيان						التسديد				القيد اليومية		ملاحظات
صرف	قيد	توريد	تاريخ	الجهة المرسلة	الاسم	الإيضاح	نوع الطلب	رقم الملف	عدد المرفقات	اذن صرف	شيك	ايصال توريد	تاريخ	رقم	تاريخ	

(نموذج رقم ١٩ هـ م ح)

شكل رقم (٢٤)
سجل متابعة الاستمارات

توضح الجهة المرسلة، شرح العملية، رقم الملف، عدد المرفقات ويتضمن أيضاً خانات تبين ما تم بشأن الاستمارة من اصدار شيك أو إذن صرف أو توريد ورقم وتاريخ كل منها، ثم خانات تبين رقم القيد في اليومية وتاريخه. ويوضح الشكل رقم (٢٤) سجل متابعة الاستمارات.

ويتم التسجيل على النحو التالي:

أ ــ بعد استيفاء الاستمارة تسجل في هذا السجل وتعطى رقم مسلسل للقيد وهذا الرقم المسلسل مستقل لكل نوع من استمارات اعتماد الصرف استمارات القيد، استمارات التوريد.

ب ــ عند اتمام العمل المحاسبي لكل استمارة يتم التأشير في هذا السجل أمام الاستمارة بتدوين رقم إذن الصرف أو الشيك أو ايصال التوريد ورقم القيد باليومية وتاريخه.

سجل الارتباطات:

يستخدم هذا السجل في مراقبة كافة عمليات الارتباط بالصرف على اعتمادات الميزانية قبل اتمام عملية الصرف الفعلي للتحقق من سماح الرصيد ومتابعة التسديد لكل ارتباط بعد الانتهاء من عملية الصرف.

ويهدف هذا السجل إلى تعزيز الرقابة على تنفيذ الميزانية والتأكد من الإلتزام بالصرف في حدود الاعتمادات المدرجة بالميزانية والتعديلات التي أدخلت عليها.

ويتم تخصيص صفحة أو أكثر من صفحات هذا السجل لكل نوع من أنواع بنود الميزانية ويتضمن هذا السجل خانات لرقم مسلسل ورقم الارتباط والرصيد المعتمد بالميزانية والتعديلات في الاعتمادات وخانات لحركة التسديدات المدينة والدائنة خلال فترة التسديد، كما يتضمن أيضاً خانات لشرح العملية ورقم وتاريخ طلب الارتباط. ويوضح الشكل رقم (٢٥) سجل الارتباطات.

سجل الارتباطات

اسم الجهة

باب ______________

رقم مسلسل	رقم الارتباط	الرصيد	المعتمد بالميزانية والتعديلات	الارتباط		البيان	طلب ارتباط		يوليو			أغسطس			سبتمبر			رقم مسلسل
				منه	له		رقم	التاريخ	المبلغ	مستحق	تاريخ	المبلغ	مستحق	تاريخ	المبلغ	مستحق	تاريخ	
١																		١
٢																		٢
٣																		٣
٤																		٤
٥																		٥
٦																		٦
٧																		٧
٨																		٨
٩																		٩
١٠																		١٠
١١																		١١
١٢																		١٢
١٣																		١٣
١٤																		١٤
١٥																		١٥
١٦																		١٦
١٧																		١٧
١٨																		١٨
١٩																		١٩
٢٠																		٢٠
٢١																		٢١
٢٢																		٢٢
٢٣																		٢٣
٢٤																		٢٤

شكل رقم (٢٥)

سجل الارتباطات

ويتم التسجيل على النحو التالي:

أ - يسجل الاعتماد المخصص لكل نوع / بند وفقاً لما ورد في الميزانية ووفقاً لأية تعديلات أدخلت على الاعتماد كالاعتمادات الإضافية أو التكميلية والمناقلات من وإلى النوع.

ب - يتم القيد بموجب طلب ارتباط بمبلغ معين في خانة «منه» ويخصم المبلغ من رصيد الاعتماد ويعطي طلب الارتباط رقم مسلسل للقيد بالسجل.

جـ - عند صرف المبلغ المرتبط به أو جزء منه يسجل المبلغ المنصرف في خانة «له» في الشهر الذي تم فيه السداد كما يدون رقم استمارة اعتماد الصرف أو رقم القيد في السجل.

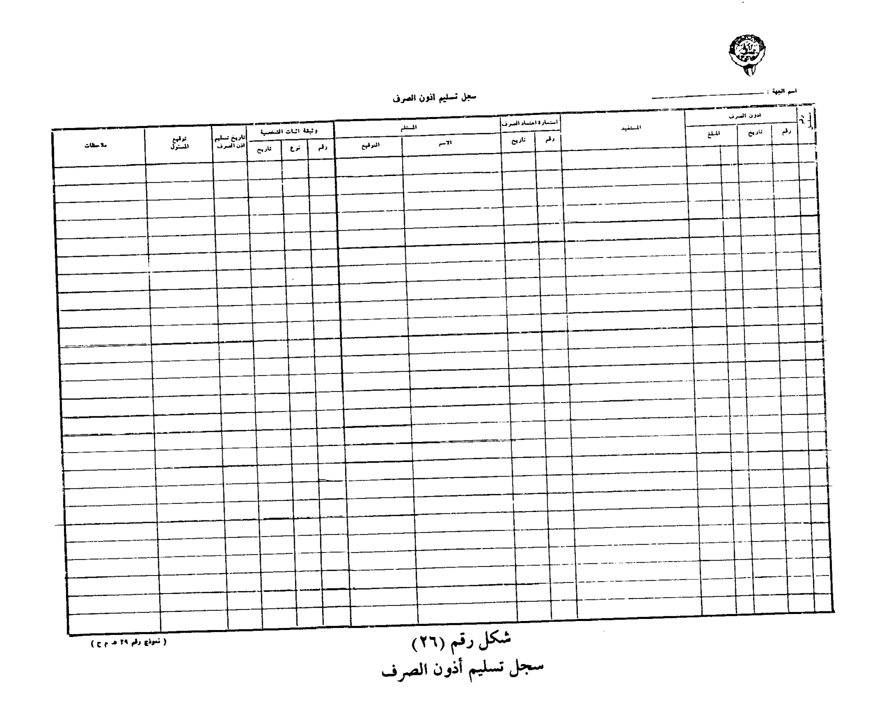
د - إذا تم الصرف مباشرة بدون ارتباط يتم تسجيل الارتباط والتسديد في نفس الوقت.

هـ - إذا كان التسديد على دفعات يتم تعديل الارتباط في آخر دفعة (إذا كان التسديد غير مطابق للارتباط) لإحداث التوازن بين الارتباط والتسديد. ويوضح ذلك في خانة البيان.

و - تجرى مطابقة شهرية بين مبالغ التسديد المدونة بسجل الارتباطات مع الصرف الفعلي المدون بسجل المصروفات التفصيلي.

سجل تسليم أذون الصرف وسجل تسليم الشيكات:

يستخدم هذا السجل في اثبات ومراقبة عمليات تسليم أذون الصرف أو الشيكات للمستفيدين والتحقق من هويتهم عند الاستلام والتأشير بذلك في الخانات المخصصة لذلك في استمارة اعتماد الصرف مع توقيع الموظف المسئول. ويوضح الشكل رقم (٢٦) سجل تسليم أذون الصرف.



اسم الجهة : ــــــــــــــــــــــــ

سجل تسليم اذون الصرف

	اذون الصرف			المستفيد	استمارة اعتماد الصرف		المستلم		وثيقة اثبات الشخصية			تاريخ تسليم اذن الصرف	توقيع المسئول	ملاحظات
	رقم	تاريخ	المبلغ		رقم	تاريخ	الاسم	التوقيع	رقم	نوع	تاريخ			

(نموذج رقم ٢٩ هـ م ح)

شكل رقم (٢٦)
سجل تسليم أذون الصرف

ثالثاً : الكشوف والموازين الدورية :

في نهاية الفترات الدورية (يوم، شهر، ربع سنة، سنة) يتم إعداد بعض الكشوف والموازين التي تمثل حركة العمليات أو أرصدة الحسابات المختلفة وذلك للتحقق من صحة وسلامة العمل المحاسبي وتوفير معلومات مفيدة للأجهزة الحكومية المختلفة تساعدها في أداء المهام التخطيطية والتنفيذية والرقابية الملقاة على عاتقها. ونتعرض فيما يلي لأهم هذه الكشوف والموازين.

كشف حركة الصندوق:

يستخدم هذا الكشف كأداة للمتابعة والرقابة اليومية على حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية وعلى رصيد حساب الصندوق في نهاية كل يوم. ويتم إعداد هذا الكشف من واقع صور إيصالات التوريد وأذون الصرف، ويوضح الشكل رقم (٢٧) كشف حركة الصندوق.

وتتلخص خطوات إعداد هذا الكشف فيما يلي:

أ ــ يعد أمين الصندوق كشف حركة الصندوق يومياً ويسجل به المقبوضات والمدفوعات خلال اليوم.

ب ــ يسلم أمين الصندوق أصل وصورة من كشف حركة الصندوق للإدارة المالية لإجراء المطابقة مع سجل اليومية العامة ويحتفظ بالصورة الثانية بالدفتر الذي يحتوى على كشوف حركة الصندوق.

جـ ــ بعد المطابقة مع سجل اليومية العامة يعاد الأصل في اليوم التالي إلى أمين الصندوق موقعاً عليه بما يفيد صحة الرصيد وفي حالة وجود فرق يعد بيان يوضح أسباب الفرق ومتابعة تسويته.

د ــ يحفظ أصل الكشف بالصندوق وتحفظ الصورة الأولى بالإدارة المالية والصورة الثانية تبقى ثابتة بالدفتر لدى الصندوق الذي يعاد للإدارة المالية في نهاية السنة المالية.

رقم ______

كشف حركة الصندوق

من يوم ______ الموافق / / ١٩

مقبوضات	مدفوعات	البيـــان	المستند: اذن صرف	المستند: ايصال توريد
		رصيد يوم / / ١٩		
		مجموع حركة اليوم		
		الرصيد (فقط ______)		—
		المجموع الكلى		

التاريخ / / ١٩ امين الصندوق ______

الرصيد صحيح بعد مطابقته مع سجل اليومية العامة ٠

محاسب ______ رئيس قسم ______

(نموذج رقم ١٨ هـ م ح)

شكل رقم (٢٧)

كشف حركة الصندوق

كشف تسوية البنك:

في نهاية كل شهر تتم المطابقة بين حساب أو حسابات البنوك وبين كشوف الحسابات الواردة من البنوك، وتتم إجراء التسوية لإيضاح الفرق بين الرصيد بسجل البنك وبين الرصيد بكشوف الحسابات الواردة من البنك.

ميـزان المراجعـة:

يعد ميزان مراجعة يومي وشهري بالمجاميع والأرصدة وذلك للتأكد من صحة ودقة العمل المحاسبي. ويعتبر ميزان المراجعة أداة من أدوات المتابعة والرقابة والضبط المحاسبي.

ويتضمن ميزان المراجعة اليومي بالمجاميع حركة اليوم المدينة والدائنة لكل من حسابات الميزانية (الإيرادات والمصروفات) والحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية (حسابات التسوية، الحسابات الجارية، الحسابات النظامية).

ويجب أن تتطابق حركة هذه الحسابات يومياً ويتم التوقيع على ميزان المراجعة من قبل المحاسب ورئيس القسم بما يفيد المطابقة. ويوضح الشكل رقم (٢٨) ميزان المراجعة.

كشف الحساب الشهري:

يعتبر هذا الكشف أداة متابعة ورقابة شهرية من الناحية المالية والنقدية، وتعتمد وزارة المالية على هذا التقرير في التعرف على مدى الانجاز الذي حدث خلال الشهر وأي صعوبات في مجال الشئون المالية والحسابية والعمل على تذليلها.

وتقوم كل جهة باستعمال نماذج كشف الحساب الشهري وفقاً لتعليمات وزارة المالية الخاصة بإعداده وارساله إلى وزارة المالية خلال الأسبوع الأول من كل شهر.



ميزان المراجعة اليومى رقم

حتى / / ١٩ تاريخ

منــــــه					لــــــه				
	المبلـــــغ					المبلـــــغ			
حسابات جارية					حسابات جارية				
الصندوق					الصندوق				
بنك الكويت المركزى					بنك الكويت المركزى				
جارى المـــالية					جارى المـــالية				
المصروفات					المصروفات				
الباب الأول					الباب الأول				
الباب الثاني					الباب الثاني				
الايرادات					الايرادات				
حسابات التسوية					حسابات التسوية				
أمانات					أمانات				
عهـــد					عهـــد				
حسابات نظامية					حسابات نظامية				
المجموع					المجموع				

رقم آخر إستمارة :

صرف

قيـــد

توريد

المطابقة.................. محاسب ....

رئيس قسم ....

المصروفات	الايرادات	حسابات التسوية	حسابات نظامية

شكل رقم (٢٨)
ميزان المراجعـــة اليومي

ويتضمن كشف الحساب الشهري أرصدة الحسابات المدينة والدائنة في بداية كل شهر وحركة الحسابات خلال الشهر وأرصدة الحسابات آخر الفترة للبنود والأنواع لكل من حسابات الإيرادات، المصروفات، الحسابات الجارية، حسابات التسوية، والحسابات النظامية.

ويرفق بهذا الكشف كشوف تفصيلية عن حركة البنود والأنواع لكل من هذه الحسابات.

كشف الحساب الربع سنوي:

يعتبر هذا الكشف أداة متابعة ورقابة ربع سنوية وتعتمد عليه وزارة المالية في التعرف على المراكز المالية الفعلية لكل جهة من الجهات الحكومية.

ويعد هذا الكشف عن ثلاثة شهور وفقاً للنماذج والقواعد والتعليمات التي تقررها وزارة المالية ويتضمن بصفة عامة إجماليات الإيرادات والمصروفات ويرسل هذا الكشف لوزارة المالية في المواعيد التي تحددها.

كشف الحساب الختامي:

يعتبر هذا الكشف أداة رقابة سنوية وتعتمد عليه وزارة المالية والأجهزة الأخرى الرقابية في الدولة في التعرف على الأعمال والأنشطة التي تمت خلال الفترة المالية السابقة والمراكز المالية للجهات الحكومية المختلفة وللدولة ككل.

ويعد هذا الكشف في نهاية كل سنة مالية وفقاً للإجراءات والقواعد والتعليمات والنماذج التي تقررها وزارة المالية. ويمر هذا الكشف بإجراءات ومراحل تبدأ بإعداده ومراجعته وإقراره واعتماده من السلطة التشريعية وإصدار القانون الخاص به. وقد سبق التعرض بالشرح لكشف الحساب الختامي للدولة بالتفصيل في الباب السابق.

الفصل الثالث

استخدام الحاسوب في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية في دولة الكويت

من التطورات الحديثة في مجال الإدارة المالية بدولة الكويت تبني وزارة المالية لاستخدام الحاسوب في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية والعمل تدريجياً لاستبدال النظام اليدوي بنظام آلي.

وقد بدء في استخدام الحاسوب بصفة تجريبية لعمليات السنوات المالية ٧٨/٧٩، ٧٩/٨٠، ٨٠/٨١ بموجب التعميم رقم ٩ لسنة ١٩٨٠ والذي يقضي بأن النظام اليدوي هو الأساس وأن النظام الآلي تجريبي في هذه المرحلة.

وفي السنة المالية ٨١/١٩٨٢ تقرر الاعتماد على التشغيل الآلي بدلاً من التشغيل اليدوي في بعض الجهات الحكومية. وفي العام ٨٢/١٩٨٣ تقرر تطبيق النظام الآلي رسمياً على الوزارات وفروعها وإعفائها من العمل بمعظم السجلات اليدوية وذلك بموجب التعميم رقم ١١ لسنة ١٩٨٣[٢]. والواقع أنه مازالت هناك مشاكل وعقبات في تطبيق القواعد المتعلقة بالنظام الآلي في العديد من الجهات الحكومية ومازال العمل جارياً للتغلب عليها[٣]. وتحقيقاً لذلك فقد صدر أخيراً التعميم رقم ٧ لسنة ١٩٨٨ لتطوير استخدام الحاسوب في العمليات الخاصة بالميزانية والحسابات الحكومية[٤].

ويهدف استخدام الحاسوب في عمليات الميزانية العامة والحسابات الحكومية إلى زيادة قدرات وإمكانيات نظام المعلومات وجعله أكثر كفاءة وفعالية في تشغيل وإنتاج المعلومات مما يساعد الأجهزة الإدارية على أداء وظائفها على أكمل وجه.

مزايا استخدام الحاسوب :

يحقق استخدام الحاسوب في مجال عمليات الميزانية العامة والحسابات الحكومية العديد من المزايا والمنافع من أهمها:

١ ــ توفير المعلومات الكافية لعمليات الميزانية والحسابات الحكومية وذلك من خلال بناء قاعدة للبيانات المحاسبية وغير المحاسبية تتميز بالشمول والمرونة لمواجهة الاحتياجات والأهداف المتعددة لتلك العمليات.

٢ ــ تحقيق دقة أكثر في عمليات تشغيل البيانات.

٣ ــ تحقيق السرعة في إنجاز العمليات مما يترتب عليه سرعة إعداد الكشوف والتقارير والميزانية العامة والحساب الختامي للدولة.

٤ ــ تخفيض تكلفة تشغيل المعلومات مقارنة بالتشغيل اليدوي.

٥ ــ يتيح فرصة أكبر لتطبيق الأساليب والأشكال الحديثة للميزانية العامة كموازنة البرامج والأداء أو الموازنة الصفرية لأن تطبيق تلك النظم يحتاج إلى معلومات وفيرة وتفصيلية وسريعة.

٦ ــ المساندة الفعالة للأجهزة المركزية وتمكينها من ترشيد عمليات التخطيط والمتابعة وإحكام الرقابة على النشاط الحكومي.

مفاهيم أساسية:

نتعرض فيما يلي للمفاهيم الأساسية التي وردت في التعميم رقم ٧ لسنة ١٩٨٨ باعتباره التعميم الأساسي لاستخدام الحاسب الآلي في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية[٥].

١ ــ الحسابات النمطية وغير النمطية :

يقصـد بالحسـابات النمـطية الحسـابـات التي وردت عـلى سبيـل الحصر في الـدليل النمـطي للحسابـات التي تصدره وزارة المالية والتعـديلات التي تـدخلها عليه . وهي حسابات موحدة تستخدم في كافة الجهات الحكوميـة أي أن لها صفـة العمومية .

أما الحسابات غير النمطية فيقصد بها الحسابات التي لم يـرد اسمها ولم يحـدد لها رقم في الدليـل النمطي للحسـابات . وبـالتالي فليس لهـا صفة العمـومية فقـد تختلف من جهـة إلى أخـرى . ومن أمثلة تلك الحسـابـات مـا يتعلق بـالمشــاريـع الإنشائية .

٢ ــ الوزارة وفرع الوزارة :

يعـطي لكل وزارة أو فـرع الوزارة رمـز رقمي خاص بهـا لتمييز العمليـات المتعلقة بها عن عمليات باقي الوزارات أو الفروع الأخرى .

٣ ــ الوظيفة والوظيفة الفرعية :

تعـرف الوظيفـة والوظيفـة الفرعيـة بأنها تعبـير عن قسم أساسي في المجهود المنظم الكلي أو أحـد المهام التي تقـوم بها الـدولة وتتضمن مجمـوعة من الخـدمات المتميـزة والمستقلة . ويخصص لكل وظيفـة أو وظيفة فـرعية رمز رقمي يميـزهـا عن الوظائف والوظائف الفرعية الأخرى .

٤ ــ البرنامج :

يعرف البرنـامج بـأنه ذلـك الجزء العـريض من العمل الـذي ينتج نـاتجاً أو خـدمة نهائيـة تمثل غـرضاً من الأغـراض التي أنشئت من أجلهـا الـوزارة أو فـرع الـوزارة . ويعتبر الـبرنامـج أساس ربط اعتـمادات الميزانيـة بخطة عـامة للتنميـة . ويخصص لكل برنامج رمز رقمي يميزه عن غيره من البرامج الأخرى .

٥ ــ النشاط والنشاط الفرعي:

يعرف النشاط بأنه قسم من برنامج أو من مجموعة جهود متشابهة ومتجانسة تساهم في تحقيق الناتج النهائي للبرنامج. أي أن النشاط يمثل العمليات أو الواجبات (الأنشطة الفرعية) التي تقوم بها الوحدات الإدارية على المستوى التنفيذي وتفيد في عرض الإيضاحات والمعلومات اللازمة لتحليل وقياس الأداء. ويخصص لكل نشاط ونشاط فرعي رمز رقمي يميزه عن غيره من الأنشطة والأنشطة الفرعية الأخرى.

٦ ــ التوجيه:

يقصد بالتوجيه نوعية العمليات المحاسبية والتي تعتمد في تقسيمها على التبويبات الرئيسية للحسابات وهي: الإيرادات، المصروفات، والحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية. ويخصص لكل منها رمز رقمي يميزه عن التبويب الآخر.

٧ ــ الحساب:

ويقصد بالحساب أصغر وحدة تنقسم إليها الإيرادات والمصروفات والحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية وفقاً للدليل النمطي للحسابات (أبواب ← مجموعات ← بنود ← أنواع). ويخصص لكل حساب رمز رقمي يميزه عن الحسابات الأخرى.

٨ ــ الرقم الآلي:

وهو رقم يعطي لكل حساب بواسطة الحاسوب. فبعد تغذية الحاسوب بأرقام الحسابات (الرموز الرقمية للحساب بدءاً من الرمز الرقمي للوزارة.. حتى الرمز الرقمي للحساب) ومسمياتها يقوم الحاسوب باحتساب الرقم الآلي لكل

حسـاب. ويستخدم الـرقم الآلي في التحقق من صحة الـرمـز الـرقمي الـذي تم ادخاله للحاسب الآلي واتخاذ الإجراءات لتصحيحه إذا كان غير صحيح.

٩ ــ دليل (×)

يتضمن مجموعة من الرموز الـرقمية في حقـل (×) تستخدم في بعض نمـاذج ادخال البيانات للحاسوب للتمييز بين العمليات المختلفة المتعلقة بالميزانيـة. وهذه الرموز (الدليل) هي على النحو التالي:

٠ مشروع الميزانية (مشروع)
١ إعتمادات الميزانية (معتمدة)
٢ الاعتمادات الإضافية (إضافية)
٣ مناقلات (مناقلات)
٤ الاعتماد التكميلي العام (تكميلية)

١٠ ــ الأرصدة الأولية للحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية:

هي أرصدة تلك الحسابات كما تظهر بتاريخ الأقفال الأولى لحسابـات السنة المـالية السـابقة (٦/٣٠) والتي سيتم في الحـاسوب تـدويرهـا آليـاً للسنـة المـاليـة الجديدة.

النماذج المستخدمة في تغذية الحاسوب بالمعلومات :

كما هو متبع في التشغيل اليدوي تعتبر استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد المستند الأساسي لإدخال البيانات المتعلقة بالعمليات المـالية في الحـاسوب، فهـذه الاستمارة تم تصميمها بمـوجب التعميم رقم (٥) لسنة ١٩٨٠ لتتنـاسب مع كـل من التشغيل اليدوي والتشغيل الآلي كما سبق ذكره في الفصل السابق.

بـالإضافـة إلى هذه الاستـمارة هناك مجمـوعـة من النـماذج التي تستخـدم في ادخال معلومات للحاسوب نذكرها على النحو التالي.

١ ــ استمارة ترقيم وتسمية الحساب (نموذج رقم ١ آلي):

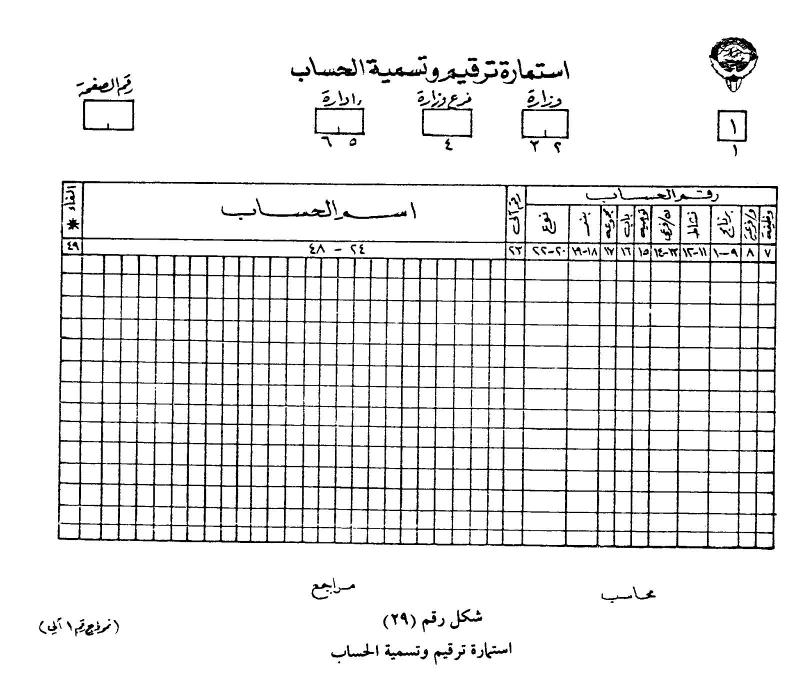
تستخـدم هـذه الاستـمارة في ادخـال المعلومـات المتعلقـة بـأرقـام وأسـماء الحسابات النمطية وغير النمطية في الحاسوب. ويوضـح الشكل رقم (٢٩) نمـوذج هذه الاستمارة.

ويتضـح من الشكـل أنها تتضمن معلومـات عن الـرمـوز الـرقميـة للوزارة وفـرعها والإدارة التـابعة للفـرع، ورقم الحساب حسب مكـوناتـه السابق ذكـرها واسم الحسـاب. وبعد تغـذية تلك الاستـمارة تستخرج كشـوف أسماء الحسـابات والأرقام الدالـة عليها وأي اشعـارات لتصحيحها، كـما يقوم الحـاسوب بحسـاب الـرقم الآلي لكل منهـا حيث يستخرج أيضـاً فهرس الـرقم الآلي موضحـاً الـرمـز الرقمي لكل حساب.

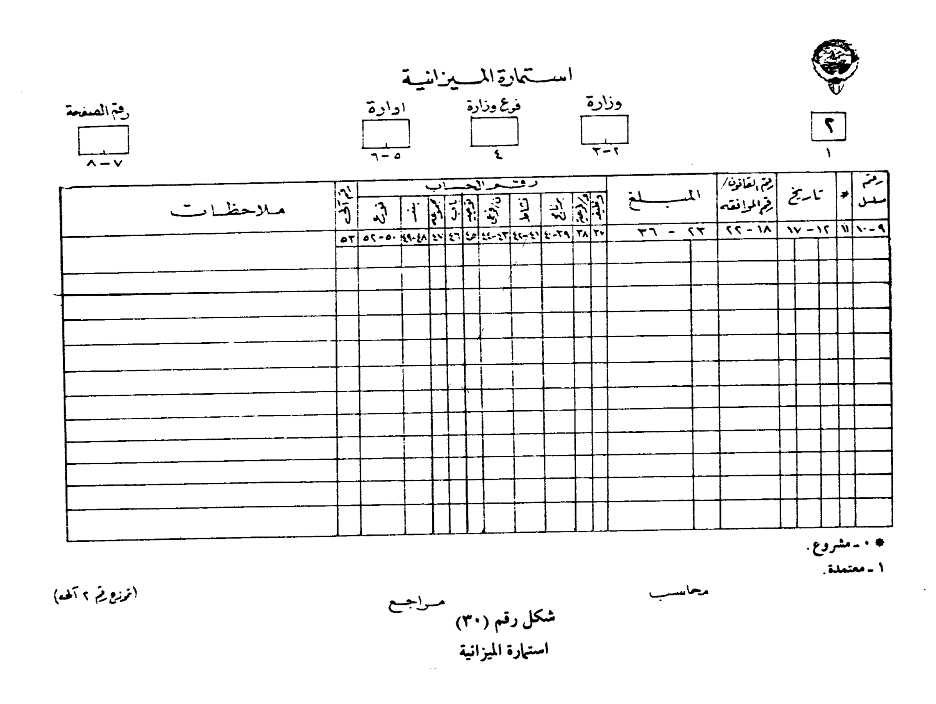
٢ ــ استمارة الميزانية (نموذج رقم ٢ آلي):

تستخـدم هذه الاستـمارة في ادخـال المعلومـات المتعلقـة بـالمشروع المبـدئي للميزانية أو اعتمادات الميزانية التي تم اعتمادها لكل حساب في الحاسوب. ويوضح الشكل رقم (٣٠) نموذج هذه الاستمارة.

ويتضـح من الشكـل أنها تتضمن معلومـات عن الـرمـوز الـرقميـة للوزارة وفـرعها والإدارة التـابعة للفـرع، ورقم مسلسل، حقـل النجمة، تـاريـخ، رقم القـانـون أو المـوافقـة عـلى الاعتـماد، المبلغ، رقم الحســاب، رقم آلي، وخـانــة للمـلاحظات. ويجب أن تتم مـراجعة البيـانات الـواردة بهذه الاستـمارة بـواسـطة محاسب ومراجع الجهة للتأكد من صحة ما جاء بها.



شكل رقم (٢٩)
استمارة ترقيم وتسمية الحساب



استمارة الميزانية

٢
١

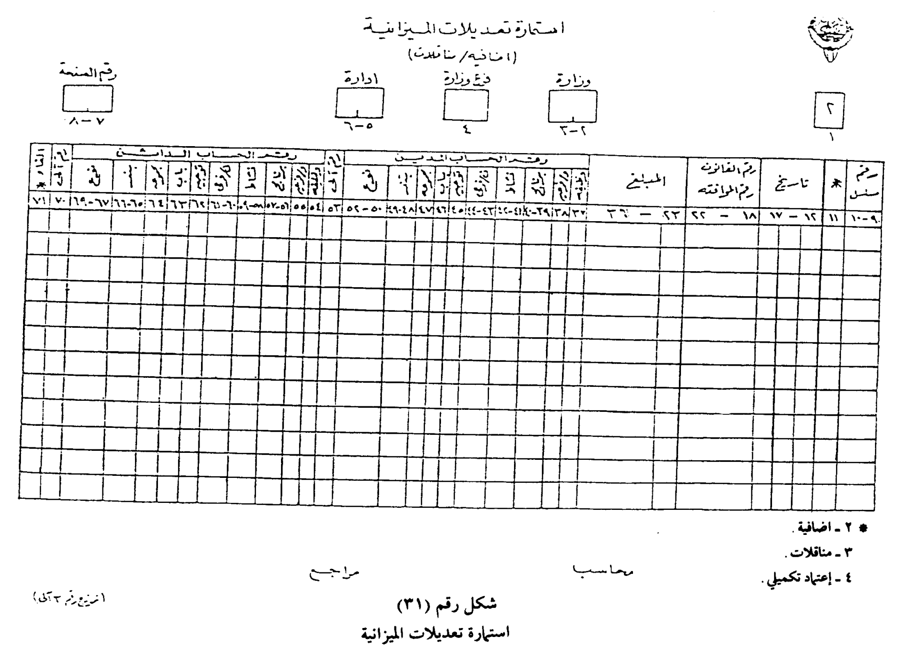
وزارة	فرع وزارة	ادارة	رقم الصفحة
٢-٣	٤	٥-٦	٧-٨

رقم مسلسل	*	تاريخ	رقم القانون / رقم الموافقة	المبلغ	رقم الحساب: وظيفة	رقم الحساب: و/فرعية	رقم الحساب: برنامج	رقم الحساب: نشاط	رقم الحساب: [illegible]	رقم الحساب: [illegible]	رقم الحساب: باب	رقم الحساب: مجموعة	رقم الحساب: بند	رقم الحساب: نوع	رقم آلي	ملاحظات
٩-١٠	١١	١٢-١٧	١٨-٢٢	٢٣ - ٣٦	٣٧	٣٨	٣٩-٤٠	٤١-٤٢	٤٣-٤٤	٤٥	٤٦	٤٧	٤٨-٤٩	٥٠-٥٢	٥٣	

* ٠ - مشروع.
١ - معتمدة.

محاسب مراجع (توزيع رقم ٢ آلة)

شكل رقم (٣٠)
استمارة الميزانية



* ٢ ـ اضافية.
٣ ـ مناقلات.
٤ ـ إعتماد تكميلي.

محاسب مراجع

شكل رقم (٣١)

استمارة تعديلات الميزانية

٣ ـ استمارة تعديلات الميزانية (نموذج رقم ٣ آلي):

تستخدم هذه الاستمارة في تغذية الحاسوب بالتعديلات الناشئة من المناقلات من الاعتماد التكميلي أو المناقلات بين بنود الميزانية المعتمدة أو من الاعتمادات الإضافية بعد اعتمادها والموافقة عليها من الجهات المختصة على نفس المستوى الذي تمت به تغذية الاعتمادات الأصلية (بند/نوع). ويوضح الشكل رقم (٣١) نموذج هذه الاستمارة.

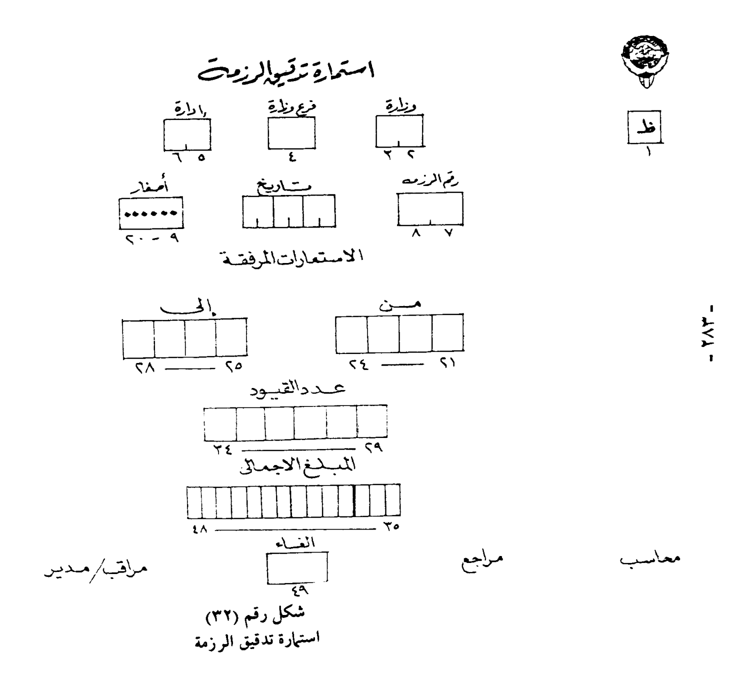
ويتضح من الشكل أنها تتضمن معلومات عن الرموز الرقمية للوزارة وفرعها والإدارة التابعة للفرع، رقم مسلسل، حقل النجمة، تاريخ، رقم القانون أو الموافقة، المبلغ، رقم الحساب والرقم الآلي لكل من الحساب المدين والحساب الدائن. ويوضح بهذه الاستمارة نوع التعديل وفقاً لدليل حقل (×).

ويجب أن تتم مراجعة البيانات الواردة بهذه الاستمارة بواسطة محاسب ومراجع الجهة للتأكد من صحة ما جاء بها.

٤ ـ استمارة تدقيق الرزمة (نموذج رقم ٤ آلي):

تستخدم هذه الاستمارة في مرافقة مجموعة (رزمة) من استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد وتتكون من ١٠٠ استمارة على الأكثر وقد تكون المجموعة (الرزمة) أقل من ١٠٠ إذا كانت عمليات اليوم تقل عن ١٠٠ إستمارة أو أن الرزمة الأخيرة في يوم العمل تقل عن ١٠٠ استمارة حيث يجب أن يبدأ يوم العمل باستمارة تدقيق رزمة جديدة. ويوضح الشكل رقم (٣٢) هذه الاستمارة.

ويتضح من الشكل أنها تتضمن مجموعة من البيانات التي يتم إدخالها في الحاسوب لأغراض الرقابة على العمليات المالية التي يتم تغذيتها للحاسوب بموجب استمارة اعتماد الصرف / القيد / التوريد. وتتضمن هذه الاستمارة معلومات عن الوزارة وفرعها والإدارة التابعة للفرع، رقم مسلسل للرزمة وتاريخها، أرقام استمارات اعتماد الصرف/القيد/التوريد المرفقة بها وذلك ببيان



شكل رقم (٣٢)
استمارة تدقيق الرزمة

الرقم المسلسل للاستمارة الأولى والرقم المسلسل للاستمارة الأخيرة في الرزمة، عدد القيود المحاسبية التي تتضمنها الاستمارات المرفقة، وإجمالي المبالغ التي تتضمنها الاستمارات المرفقة باستمارة تدقيق الرزمة.

ويجب أن تتم مراجعة البيانات الواردة بهذه الاستمارة بواسطة مراجع الجهة ويتم اعتمادها من المراقب أو المدير للتأكد من صحة ما جاء بها.

٥ ــ تعديل الأرصدة الأولية للحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية:

يتم تغذية الحاسوب بكافة العمليات والقيود التي تؤثر على الأرصدة الأولية أولاً بأول، كذلك تثبت قيود الأقفال التي يتحدد بها الأرصدة النهائية لآخر السنة المالية والتي ستكون أرصدة أول السنة المالية الجديدة.

مخرجات الحاسوب :

أدى استخدام الحاسوب في العمليات المتعلقة بالميزانية والحسابات الحكومية إلى تغيير شكل ومكونات المجموعة الدفترية والدورة المحاسبية والرقابية عما كان متبعاً في ظل التشغيل اليدوي.

ونوضح فيما يلي أهم التغيرات التي حدثت نتيجة لاستخدام الحاسوب وانعكاسات ذلك على الكشوف والتقارير الدورية والختامية.

١ ــ تم الغاء كل من:

أ ــ سجل اليومية العامة.
ب ــ ميزان المراجعة اليومي.

واستبدالهما في النظام الآلي بكل من:

أ ــ كشف (كشوف) الحركة ليوم / / وتصويبات سابقة.
ب ــ الميزان التجريبي المرفق للكشف (كشوف) الحركة.

٢ ــ تم الغاء كل من :

أ ــ سجل الحسابات الجارية (نقدية بالصندوق، جاري المالية).

ب ــ سجل تفصيلي المصروفات والإيرادات.

جـ ــ سجل حسابات التسوية الإجمالي.

د ــ سجل الحسابات النظامية.

واستبدالها بكل من :

أ ــ سجل الحسابات التفصيلي عن المدة.

ب ــ ميزان صافي الحركة.

٣ ــ إعداد كشوف تستخدم في الرقابة والتحقق من المعلومات التي يتم تغذيتها للحاسوب، وتتضمن هذه الكشوف :

أ ــ كشف (كشوف) أسماء الحسابات النمطية وغير النمطية.

ب ــ فهرس الرقم الآلي.

جـ ــ كشوف «مشروع الميزانية». تتضمن مشروع الميزانية المقدم لوزارة المالية والجهات المعنية الأخرى.

د ــ كشوف «تعديلات الميزانية». وتتضمن التعديلات التي تتم على مشروع الميزانية بعد كل مرحلة من مراحل الدراسة.

هـ ــ كشوف «إعتمادات الميزانية». وتتضمن الإيرادات والمصروفات بعد إعتمادها وأرصد الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية.

و ــ كشوف «تعديلات الأرصدة الأولية». وتتضمن تعديلات أرصدة الحسابات في أول الفترة.

٤ ــ إعداد التقارير الدورية والختامية والتي تتضمن :

أ ــ التعديلات في إعتمادات الميزانية ومتابعة الإعتمادات الإضافية والتكميلية ومناقلات الميزانية شهرياً.

ب ــ التقارير الشهرية.

جـ ــ التقارير ربع السنوية.

د ــ الحساب الختامي.

ويتضح مما سبق الاختلاف الكبير بين المجموعة الدفترية في ظل الحاسوب عما كان متبعاً في ظل التشغيل اليدوي. وخاصة في مجال الرقابة والتدقيق للمعلومات التي يتم تغذيتها للحاسوب للتأكد من صحتها وكذلك إجراء التصحيحات الضرورية قبل البدء في تشغيل المعلومات واستخراج مراكز الحسابات والتقارير. وسوف يتضح ذلك من خلال العرض التالي والموجز لدورة العمل في الحاسوب.

دورة العمل في الحاسوب:

تتضمن دورة العمل في الحاسوب إدخال المعلومات المتعلقة بالميزانية العامة في مراحلها المختلفة وما يطرأ عليها من تعديلات، كما تتضمن أيضاً تغذية الحاسوب بالبيانات المتعلقة بالعمليات المالية وتشغيل البيانات وإعداد الحسابات والكشوف والتقارير. وتتضمن دورة العمل بالإضافة إلى ذلك أساليب الرقابة للتحقق من صحة ودقة المدخلات وإجراء التصحيحات الضرورية لما يكتشف من أخطاء.

وتتكون دورة العمل من عدة مراحل نعرضها بإيجاز دون الدخول في التفاصيل الفنية للحاسوب على النحو التالي[٦]:

أولاً: ترقيم وتسمية الحسابات:

تتكون هذه المرحلة من الخطوات التالية:

١ ــ تغذية الحاسوب بأرقام وأسماء الحسابات النمطية وغير النمطية وذلك باستخدام «استمارة ترقيم وتسمية الحساب»، وذلك على النحو التالي:

أ ــ تدوين أرقام الحسابات كل في الحقل المخصص له.

ب ــ تدوين أسماء الحسابات في حقل «اسم الحساب».

جـ ــ يدون في حقل الرقم الآلي الرمز (صفر).
د ــ يترك حقل «إلغاء» فراغ بدون أي علامة.
هـ ــ إدخال تلك الحسابات في الحاسوب.

٢ ــ استخراج كشوف «أسماء الحسابات» وذلك على النحو التالي:

أ ــ يستخرج الحاسوب كشوف «أسماء الحسابات» والتي تتضمن أرقام وأسماء الحسابات التي تم تغذيتها للحاسوب في الخطوة السابقة مع بيان ما تم تسجيله وما لم يتم تسجيله وكذلك بيانات إحصائية عن عدد الحسابات التي تم تسجيلها وعدد الحسابات التي لم يتم تسجيلها، وعدد الأخطاء وأنواعها.

ب ــ تتم مراجعة الكشوف رقماً رقماً وإسماً إسماً، وفي حالة وجود أخطاء يجب أن تتم عملية التصحيح بدقة وعناية وفقاً لاشعارات الأخطاء التي ترد على الهامش الأيسر من كشوف «أسماء الحسابات» حيث أن لكل اشعار مدلول معين[٧].

جـ ــ يتم تصحيح الأخطاء عن طريق تغذية المعلومات المصححة للحاسوب باستخدام «استمارة ترقيم وتسمية الحساب».

د ــ يستخرج الحاسوب كشوف «أسماء الحسابات المصححة» بعد عملية التصحيح، ويجب التأكد من أن التصحيحات قد تم إجراءها بالكامل.

ثانياً: احتساب الرقم الآلي:

بعد الانتهاء من عمليات المراجعة لأرقام وأسماء الحسابات والتأكد من إجراء كافة التصحيحات يقوم الحاسوب باحتساب الرقم الآلي لكل حساب ثم يتم استخراج «فهرس الرقم الآلي». ويتضمن هذا الفهرس الرمز الرقمي لكل حساب بدءاً من الرمز الرقمي للوزارة.. إلى الرمز الرقمي لنوع ورقم الحساب الآلي.

ثالثاً: مشروع الميزانية:

يتم في هذه المرحلة تغذية الحاسوب بالمعلومات الخاصة بمشروع الميزانية والتعديلات التي يتم إدخالها على مشروع الميزانية بعد كل مرحلة من مراحل دراسته ويتم ذلك على النحو التالي:

١ ــ ترسل كل جهة مشروع الميزانية الخاص بها إلى الجهات المعنية بالدراسة (وزارة المالية، ديوان الموظفين، وزارة التخطيط) كل فيما يخصه.

٢ ــ تقوم وزارة المالية بإدخال المعلومات المتعلقة بمشروع الميزانية في الحاسوب. وتتم التغذية باستخدام نموذج «إستمارة الميزانية».

٣ ــ يستخرج الحاسوب كشوف «أخطاء مشروع الميزانية» والتي توضح ما تم تغذيته وما لم يتم تغذيته من مشروع الميزانية وكذلك بيانات احصائية عن عدد الأخطاء وأنواعها وفقاً لإشعارات الأخطاء التي ترد في كشوف «أخطاء مشروع الميزانية».

٤ ــ بعد مراجعة وتدقيق كشوف «أخطاء مشروع الميزانية» يتم إجراء تصحيح الأخطاء وفقاً للقواعد الخاصة لدليل اشعارات الأخطاء، ويتم تغذية معلومات تصحيح الأخطاء باستخدام نموذج «استمارة الميزانية».

٥ ــ تراجع الكشوف بعد تصحيحها، وبعد التأكد من اجراء التصحيحات بالكامل يستخرج الحاسوب كشوف «مشروع الميزانية».

٦ ــ يتم تغذية الحاسوب بالتعديلات التي يتم ادخالها على مشروع الميزانية خلال مراحل دراسة مشروع الميزانية وذلك باستخدام نموذج «استمارة الميزانية».

٧ ــ يستخرج الحاسوب في نهاية كل مرحلة من مراحل دراسة مشروع الميزانية كشوف «تعديلات مشروع الميزانية»، ويتم مراجعتها وتدقيقها للتحقق من أن جميع التعديلات تم تغذيتها فعلاً للحاسوب.

٨ – يستخرج الحاسوب كشوف «مشروع الميزانية المعدلة» التي تكون جاهزة للاعتماد من السلطات المختصة.

رابعاً: اعتماد الميزانية:

بعد اعتماد الميزانية يتم تغذية الحاسوب باعتمادات الإيرادات والمصروفات والأرصدة الأولية للحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية وذلك باستخدام نموذج (إستمارة الميزانية).

ويستخرج الحاسوب كشوف «اعتماد الميزانية» التي يجب مراجعتها وتدقيقها للتحقق من صحتها واجراء التصحيحات اللازمة في حالة اكتشاف الأخطاء. وتتضمن كشوف «اعتماد الميزانية» بجانب الإيرادات والمصروفات، الأرصدة الأولية للحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية.

خامساً: تعديل الأرصدة الأولية للحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية:

بعد أن يتم تغذية العمليات التي تؤثر في الأرصدة الأولية وإثبات قيود الاقفال التي يعتمد عليها في تحديد الأرصدة النهائية لتلك الحسابات، يتم تغذية الحاسوب بالفرق بين الأرصدة النهائية والأرصدة الأولية. ويستخرج الحاسوب كشف «أخطاء تعديلات أرصدة أول المدة» وتتم مراجعته واجراء التصحيح اللازم وتغذيته للحاسوب.

سادساً: تغذيةالحاسوب بالعمليات المالية (تنفيذ الميزانية):

يتم استخدام استمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد في تغذية العمليات المالية للحاسوب وتتبع الخطوات التالية بخصوص ذلك:

١ – يتم استيفاء استمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد لكل عملية من العمليات المالية.

٢ ــ يقوم الموظف المختص بالتسجيل في سجل «مطابقة حركة الاستمارات والرزمة» وعند استكمال ١٠٠ إستمارة في نفس يوم العمل أو عند انتهاء يوم العمل أيهما أسبق تحرر «إستمارة تدقيق الرزمة» من أصل وصورة واستيفاء جميع البيانات المرتبطة بها.

٣ ــ يتم مراجعة وتدقيق «استمارة تدقيق الرزمة» ومرفقاتها والتأشير عليها بما يفيد ذلك.

٤ ــ يستخدم أصل «إستمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد» ومرفقاتها للتسجيل في السجلات التفصيلية المعنية.

٥ ــ ترفق صور «استمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد» مع أصل «استمارة تدقيق الرزمة» ويتم تسجيلها في «سجل متابعة الرزمة» تمهيداً لتغذيتها للحاسوب. ويستخدم السجل السابق في متابعة المراحل التي تمر بها الاستمارات وتغذيتها للحاسوب وتسلم المخرجات المرتبطة بها فيما بين الجهات الحكومية ووزارة المالية.

٦ ــ يستخرج الحاسوب كشف «كشوف» الحركة ليوم ـ/ـ/ـ وتصويبات سابقة، كما يستخرج الميزان التجريبي المرفق بالكشف المذكور.

٧ ــ تراجع الكشوف مراجعة دقيقة وفقاً لإشعارات الأخطاء وتتخذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها باستخدام استمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد» لتغذية تصحيح الأخطاء والحصول على كشوف القيود المصححة والميزان التجريبي لها.

٨ ــ تراجع القيود المصححة للتثبت من اتمام التصحيح على النحو المطلوب.

٩ ــ يستخرج الحاسوب في نهاية كل مدة من الشهر (١ ـ ٧، ١ ـ ١٤، ١ ـ ٢١، ١ ـ حتى نهاية الشهر) كشف الأخطاء في الحركة الخاصة «باستمارات

اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد» و«استمارات تدقيق الرزمة» والميزان التجريبي عن المدة. ويجب مراجعة الأخطاء ومجاميع الميزان التجريبي للتثبت من صحتها.

١٠ ــ إجراء التصحيحات اللازمة باستخدام «استمارة اعتماد الصرف/ القيد/ التوريد»، ويستخرج الميزان التجريبي بعد التصحيح.

سابعاً: تغذيةالتعديلات في اعتمادات الميزانية:

يتم خلال السنة المالية تغذية الحاسوب بأية تعديلات تطرأ على اعتمادات الميزانية كنتيجة للتنفيذ الفعلي، ويقصد بتعديلات الميزانية الاعتمادات الإضافية والتكميلية والمناقلات بين الحسابات المختلفة، وتتخذ الاجراءات التالية لمعالجة تلك التعديلات:

١ ــ تغذية الحاسوب بالتعديلات باستخدام نموذج «استمارة تعديلات الميزانية» بعد استيفاء بياناتها بالكامل بما في ذلك الإشارة إلى نوع التعديل طبقاً للدليل (×).

٢ ــ يستخرج الحاسوب كشوف «متابعة الاعتمادات الإضافية والمناقلات» عن الشهر.

٣ ــ تتم مراجعة وتدقيق الكشوف للتأكد من مطابقتها لما أريد ادخاله من تعديلات على اعتمادات الميزانية.

٤ ــ يتم اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيح الأخطاء وذلك بموجب نموذج «استمارة تعديلات الميزانية» وفقاً لاستمارات الأخطاء وقواعد تصحيحها.

٥ ــ يتم التحقق من أن التصحيحات تم تنفيذها بالكامل.

ثامناً: اعداد الحسابات التفصيلية والكشوف والتقارير:

بعد التأكد من صحة ودقة المدخلات التي تم تغذيتها للحاسوب يتم تشغيل البيانات واستخراج المخرجات التالية:

١ ـ سجل الحسابات التفصيلية عن المدة حتى ٧، ١٤، ٢١، نهاية الشهر.

٢ ـ ميزان صافي الحركة عن الشهر المختص.

٣ ـ كشف الحسابات عن الشهر المختص.

٤ ـ كشف الحسابات الربع سنوي حتى الشهر المختص.

٥ ـ كشوف الحساب الختامي على مستوى الوزارة وفرع الوزارة وعلى مستوى الدولة.

إتجاهات التطوير في استخدام الحاسوب :

تعكف وزارة المالية حالياً على وضع خطة النظم المحاسبية التي ترتكز على تطوير استخدام الحاسوب في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية بهدف مكننة نظم المعلومات لتسهيل تصريف المعلومات المالية في الجهاز الحكومي(٨). وتستند هذه الخطة إلى الأهداف الرئيسية التالية :

١ ـ ضبط وتخفيض النفقات العامة.

٢ ـ تحسين جودة الخدمات العامة.

٣ ـ توفير تقارير دقيقة وفورية عن الحسابات والميزانية ولأغراض التخطيط الاقتصادي قصير وطويل الأجل.

٤ ـ زيادة كفاءة وفعالية العاملين بالجهاز الحكومي.

وفي ضوء الأهداف السابقة يجرى العمل حالياً لتطوير وتطبيق ثمانية نظم محاسبية، وقد تم حتى الآن الانتهاء من مرحلة تحديد متطلبات هذه النظم ومن مرحلة تحديد الوصف الوظيفي للعمليات المطلوبة لهذه النظم، والعمل مازال جارياً لاستكمال المراحل المتبقية لتطوير هذه النظم وتطبيقها.

وهذه النظم المحاسبية الثمانية هي :

١ ـ نظام الدليل المحاسبي.
٢ ـ نظام الأستاذ العام.
٣ ـ نظام حسابات الدفع.
٤ ـ نظام حسابات القبض.
٥ ـ نظام الارتباطات.
٦ ـ نظام محاسبة الميزانية.
٧ ـ نظام إدارة النقدية.
٨ ـ نظام مراقبة أداء الميزانية والتدقيق.

هوامش

(١) لمزيد من التفصيل، راجع في ذلك:
أ ــ دليل العمل بالنماذج المالية والسجلات المحاسبية الموحدة للهيئات والمؤسسات ذات الميزانيات الملحقة، تعميم رقم ١٦ لسنة ١٩٨٦، وزارة المالية، دولة الكويت.
ب ــ نماذج المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية المصممة بواسطة وزارة المالية، وزارة المالية، دولة الكويت.

(٢) استخدام الحاسبات الآلية في العمليات الخاصة بالميزانية والحسابات الحكومية، التعميم رقم ١١ لسنة ١٩٨٣، وزارة المالية، دولة الكويت.

(٣) شيخة زيد الصعقبي، فائد أمين العاني. **المشكلات التطبيقية بتنفيذ أعمال الميزانية والحسابات الحكومية باستخدامات الحاسبات الآلية**، محاضرة ضمن برنامج تدريبي، وزارة المالية، دولة الكويت (غير منشور).

(٤) استخدام الحاسبات الآلية في العمليات الخاصة بالميزانية والحسابات الحكومية، التعميم رقم ٧ لسنة ١٩٨٨، وزارة المالية، دولة الكويت.

(٥) المرجع السابق، ص ١ - ٢.

(٦) المرجع السابق، ص ٥ - ٢٦.

(٧) المرجع السابق، ص ١٠.

(٨) وزارة المالية، أوراق عمل داخلية، ١٩٨٩ (غير منشورة).

أسئلة وتدريبات

أولاً: أسئلة مقال:

١ ــ ما هي أهم مقومات النظام المحاسبي الحكومي؟

٢ ــ ماهي الخصائص التي تميز النظام المحاسبي الحكومي؟

٣ ــ تناول بالشرح الاطار العام للنظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت مع التركيز على أهم عناصره الرئيسية والعلاقات بينها؟

٤ ــ «تعتبر استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد المستند الرئيسي للتسجيل في الدفاتر والسجلات الحكومية». علق على هذه العبارة مبينا أهمية هذه الاستمارة وأهم البيانات التي تتضمنها واستخداماتها المختلفة؟

٥ ــ تكلم عن أهمية سجل الارتباطات واجراءات التسجيل به؟

٦ ــ أذكر ما تعرفه عن سجل اليومية العامة وطريقة التسجيل به؟

٧ ــ تكلم عن أهمية ميزان المراجعة اليومي ونوعية البيانات التي يتضمنها؟

٨ ــ ما هي أهمية كشف حركة الصندوق وطريقة اعداده؟

٩ ــ ما هي أهمية سجل متابعة الاستمارات؟

١٠ ــ تعرض لأهم أنواع المطابقات التي تجرى بين السجلات والكشوف والتقارير التي تستخدم في النظام المحاسبي الحكومي بغرض الرقابة والضبط الداخلي؟

١١ ــ تكلم عن أهمية استخدام الحاسوب في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية؟

١٢ ــ اشرح باختصار دورة العمل في الحاسوب؟

١٣ ـ تكلم عن أثر استخدام الحاسوب على المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية؟

ثانياً: ضع دائرة حول رقم الاجابة الصحيحة:

محاسبي ١ ـ من أهم مقومات أي نظام محاسب حكومي:

أ ـ المجموعة الدفترية والمجموعة المستندية.

ب ـ نظم المراقبة الداخلية.

جـ ـ الموازنة العامة للدولة.

د ـ جميع الاجابات السابقة.

٢ ـ يعتبر سجل متابعة الاستمارات سجل:

أ ـ محاسبي.

ب ـ اجمالي وتفصيلي.

جـ ـ بياني ورقابي.

د ـ عرفي

٣ ـ يهدف سجل الارتباطات إلى:

أ ـ الربط بين الإيرادات والمصروفات.

ب ـ الرقابة على الايرادات.

جـ ـ الرقابة على المصروفات بعدم تجاوز الاعتمادات بالميزانية.

د ـ متابعة استمارات الصرف/القيد/التوريد.

٤ ـ تتضمن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي ما يلي:

أ ـ الميزانية العمومية.

ب ـ عرض المركز المالي للوحدات الادارية من أصول وخصوم

جـ ـ قياس العبء الضريبي للوحدات الادارية.

د ـ التقارير الدورية : والحساب الختامي .

[redacted]

٦ ـ يشمل سجل حسابات التسوية مايلي :

أ ـ حسابات الأمانات والعهد .

ب ـ حساب وزارة المالية .

جـ ـ حساب الصندوق وحسابات البنوك المحلية والأجنبية .

د ـ جميع الاجابات السابقة خاطئة .

٧ ـ تشمل الحسابات النظامية ما يلي :

أ ـ حساب وزارة المالية .

ب ـ حسابات الأمانات والعهد .

جـ ـ حسابات متقابلة (عكسية) لأغراض المتابعة .

د ـ حساب الصندوق وحسابات البنوك المحلية والأجنبية .

٨ ـ من أهم خصائص النظام المحاسبي الحكومي أنه :

أ ـ موحد .

ب ـ يهتم بقياس الدخل ورأس المال .

جـ ـ ليس هناك علاقة بين تحصيل وسداد القروض .

د ـ الاجابة أ، جـ .

٩ ـ يتحدد الرقم الآلي للحساب على أساس :

أ ـ حاصل جمع الرموز الرقمية للحساب .

ب ـ رقم عشوائي يختاره المحاسب .

جـ ـ رقم يقوم الحاسوب باحتسابه .

د ـ الاجابات السابقة غير صحيحة .

١٠ ـ يستخدم نموذج «استمارة تدقيق الرزمة» في :

أ ـ ادخال تفاصيل العمليات المالية للحاسوب .

ب ـ استمارة اجمالية مرافقة لاستمارات اعتماد الصرف/القيد/التوريد.
جـ ـ الرقابة على استمارات اعتماد الصرف/القيد/التوريد.
(د)ـ الاجابة ب، جـ.

ثالثاً: اقرأ العبارات التالية بعناية وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة غير الصحيحة:

✓ ١ ـ تعتبر استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد المستند الأساسي في النظام المحاسبي الحكومي الكويتي.

✗ ٢ ـ تستخدم استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد في الجهات الحكومية الكويتية التي تعتمد فقط على التشغيل الآلي للحسابات.

✗ ٣ ـ تعتبر الحسابات النظامية حسابات وسيطة تستخدم في عمليات الرقابة على العهد والأمانات.

✗ ٤ ـ تتضمن حسابات الميزانية كل من حسابات المصروفات والايرادات والحسابات الجارية.

✓ ٥ ـ تعتبر حسابات التسوية أحد الأجزاء الرئيسية للحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية.

✗ ٦ ـ يستخدم دفتر الارتباطات في متابعة تحصيل الديون المستحقة للدولة.

✗ ٧ ـ يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على استخدام اليوميات الفرعية (المساعدة) بجانب اليومية العامة (المركزية).

✗ ٨ ـ ترحل قيم الأصول الرأسمالية من فترة لأخرى في النظام المحاسبي الحكومي.

✓ ٩ ـ يختلف النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً اقتصادياً اختلافاً كبيراً عن النظام المطبق في الوحدات الادارية الحكومية.

✗ ١٠ ـ في بداية السنة المالية يتم تسجيل أرصدة المصروفات والإيرادات المنقولة من العام السابق بسجل اليومية العامة.

١١ ــ في بداية السنة المالية يتم تسجيل أرصدة الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية المنقولة من العام السابق .

١٢ ــ يستخدم سجل متابعة الاستمارات في تتبع حركة الاستمارات والتعرف على ما تم بشأن كل استمارة وتحديد المسئول عن التقصير في عملية التنفيذ .

١٣ ــ تستخدم الحسابات النظامية كحسابات مراقبة لمتابعة العمليات التي لم يتم تنفيذها بعد .

١٤ ــ حسابات الأمانات حسابات وسيطة مدينة بينما حسابات العهد حسابات وسيطة دائنة .

١٥ ــ أدى استخدام الحاسوب في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية إلى الغاء العديد من السجلات والدفاتر المستخدمة في ظل التشغيل اليدوي .

١٦ ــ تستخدم استمارة الميزانية في تغذية المعلومات المتعلقة باعتمادات الميزانية بعد الانتهاء من مرحلة اعتماد الميزانية وليس لها علاقة بمشروع الميزانية في مراحل دراسته المختلفة .

١٧ ــ يستخدم دليل (*) النجمة في تحديد مدلول اشعارات الأخطاء التي ترد على كشوف مخرجات الحاسوب .

١٨ ــ تعد «استمارة تدقيق الرزمة» عن كل ١٠٠ استمارة اعتماد الصرف/القيد/التوريد أو أقل من ذلك العدد في حالات معينة .

١٩ ــ يتيح استخدام الحاسوب في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية فرصة أكبر لتطبيق موازنة البرامج والأداء .

٢٠ ــ تتضمن دورة العمل في الحاسوب اجراءات لتدقيق البيانات التي يتم تغذيتها للحاسوب .

الباب الخامس

التوجيه المحاسبي للنشاط الحكومي بدولة الكويت

مقدمة

يقصد بالتوجيه المحاسبي تحديد نوعية وطبيعة العمليات المالية وتحليل أثرها على الحسابات المختلفة (الأطراف المدينة والدائنة) تمهيداً لتسجيلها في الدفاتر والسجلات. ويعتمد التوجيه المحاسبي على المبادىء والسياسات والأساليب الفنية المتعارف عليها في المحاسبة المالية بصفة عامة وفي المحاسبة الحكومية بصفة خاصة.

ونود الاشارة هنا إلى أن عرض التوجيه المحاسبي سيتم في صورته العامة أي القيد المحاسبي الذي سبقت دراسته في المحاسبة المالية لأن ذلك أساس التسجيل في الدفاتر والسجلات المستخدمة في المحاسبة الحكومية التي تعرضنا لشرحها في الباب السابق.

وينقسم هذا الباب إلى الفصلين التاليين :

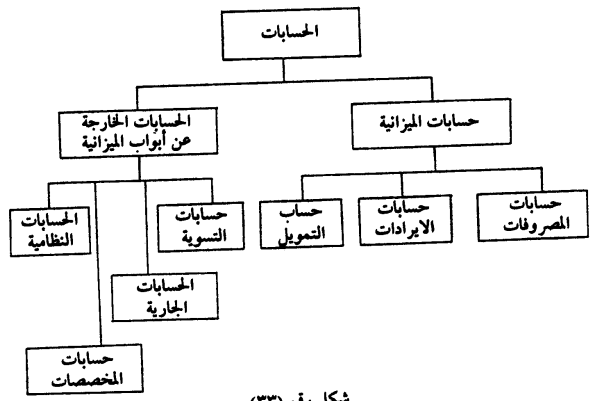
الفصل الأول : الحسابات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي.
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأهم العمليات المالية.

الفصل الأول

الحسابات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي

لتبسيط الدليل النمطي للحسابات بدولة الكويت نتعرض لاسماء الحسابات المستخدمة في نظام المحاسبة الحكومية المطبق في الجهات الملحقة وتفسير وشرح مختصر لتلك المسميات والأغراض أو الحالات التي يستخدم فيها كل حساب[1].

ويوضح الشكل التالي المستوى الإجمالي للحسابات الواردة في الدليل :



شكل رقم (٣٣)
الحسابات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي (المستوى الإجمالي)

وفيما يلي فكرة عامة عن هذه الحسابات من حيث طبيعتها واستخداماتها والحسابات الفرعية التي تتفرع عن كل منها وتوجيهها محاسبياً بصفة عامة[٢].

أولا : حسابات المصروفات :

تتضمن حسابات المصروفات حساب إجمالي لكل باب من أبواب مصروفات الميزانية (خمسة أبواب) كما تتضمن حسابات تفصيلية (فرعية) لأنواع بنود المصروفات التي يصنف إليها كل باب. ويتم الصرف إما نقداً بموجب اذن صرف مسحوب على صندوق الجهة أو بشيك مسحوب على بنك الكويت المركزي. كما قد يتم الصرف عن طريق نظام العهد (المؤقتة أو المستديمة). بالإضافة إلى ذلك يحكم عملية الصرف قواعد واجراءات تتعلق بالمناقصات أو بدفع مبالغ مقدمة عن أعمال أو توريدات لم تتم بعد أو عن طريق اعتمادات مستندية بالنسبة لعمليات الاستيراد.

وقد صدر حديثاً التعميم رقم ١ لسنه ١٩٨٩ ينظم عمليات الصرف النقدي حيث يقضي بحظر الصرف النقدي عن طريق الصندوق في حالات المرتبات الشهرية، مرتبات الأجازات الدورية، المكافآت ومستحقات المقاولين والموردين. ويكون الحد الأقصى للصرف عن طريق الصندوق مبلغ ٥٠ ديناراً كويتياً. ويستثنى من ذلك صرف العهد النقدية المؤقتة والدائمة، والأجور الإضافية لشهر يونيه فقط، والمكافآت والجوائز لغير الموظفين[٣].

وبصفة عامة تجعل حسابات المصروفات مدينة عند الصرف بالخصم على أنواع بنود مصروفات الميزانية ويكون القيد على النحو التالي :

من حـ/ المصروفات ـ باب . . مجموعة . . بند . . نوع . .
إلى حـ/ النقدية بالصندوق (الصرف نقداً).
أو

إلى حـ/ بنك الكويت المركزي (الصرف بشيك على
أو تحويل من البنك المركزي)

أو

إلى حـ/ البنوك المحلية (الصرف بشيك على أحد البنوك المحلية)
بنك. . . . . .
بنك. . . . . .

وتجعـل حسابـات المصروفات دائنـة في حالات نـادرة وشاذة عنـد استبعاد مبالغ سبق صرفها خطأ أو بالزيادة خلال السنة الماليـة الحاليـة. ويكون القيـد على النحو التالي:

من حـ/ . . . .
(الحساب المعني حسب حالة الاستبعاد)
إلى حـ/ المصروفات (بالاستبعاد) باب. . مجموعة. . بند. . نوع. .

فإذا كان الصرف بالخطأ حدث في سنة مالية سابقة فـان تصحيحه لا يكـون بـالاستبعاد من المصروفـات (جعل حـ/ المصروفـات دائناً) وإنمـا بـإضـافـة المبلغ لحساب الإيرادات للسنة الحالية. ويكون القيد على النحو التالي:

من حـ/ . . . .
(الحساب المعني حسب حالة الاستبعاد)
إلى حـ/ الأيرادات.

ثانياً: حسابات الايرادات

تتضمن حسابات الإيرادات حساب إجمـالي لكل بـاب من أبواب ايـرادات الميـزانيـة (٨ أبـواب في ميـزانيـة الـوزارات والإدارات، ٤ أبـواب في الميـزانيـات الملحقـة)، كما تتضمن حسـابـات تفصيليـة (فـرعيـة) لأنـواع بنـود ومجمـوعـات الإيرادات التي يصنف إليها كل باب.

ويتم تحصيل الايرادات إما نقداً (بما في ذلك الطوابع المالية) أو بموجب شيكات، كما قد تكون الإيرادات نتيجة لتسوية حسابات أخرى.

وبصفة عامة تجعل حسابات الإيرادات (أنواع البنود المختصة) دائنة عند التعلية أو الإضافة إلى أنواع بنود إيرادات الميزانية ويكون القيد على النحو التالي:

من حـ/ النقدية بالصندوق (ايرادات محصلة بواسطة الصندوق)

أو

من حـ/ بنك الكويت المركزي (ايرادات محصلة بواسطة البنك المركزي)

أو

من حـ/ البنوك المحلية (ايرادات محصلة بواسطة أحد البنوك المحلية)

بنك.....

بنك.....

إلى حـ/ الإيرادات ـ باب.. مجموعة.. بند.. نوع..

وتجعل حسابات الإيرادات مدينة في حالات نادرة وشاذة عند استبعاد مبالغ سبق أن أضيفت خطأ أو بالزيادة لأحد أنوع بنود ايرادات الميزانية خلال السنة المالية الحالية أو خلال سنوات مالية سابقة ويكون القيد على النحو التالي: أنواع

من حـ/ الايرادات (بالاستبعاد) ـ باب.. مجموعة.. بند.. نوع..

إلى حـ/ ....

(الحساب المعني حسب حالة الاستبعاد).

ثالثاً: حساب التمويل:

يستخدم هذا الحساب في الجهات ذات الميزانيات الملحقة فقط حيث يسجل به المبالغ المخصصة للجهة من وزارة المالية لتغطية الفرق بين مصروفات الجهة وإيراداتها كما يسجل به أيضا الدفعات الفعلية التي وردت من وزارة المالية خلال السنة المالية.

رابعاً : حسابات التسوية :

تعتبر حسابات التسوية حسابات وسيطة أي يتم فتحها لغرض معين حتى يتم تسويتها جزئياً أو نهائياً بأن يصبح رصيدها صفراً . ويسجل بهذه الحسابات المبالغ التي يتم تحصيلها أو يتم صرفها في الأحوال التي لا يمكن قيدها مباشرة لحسابات أنواع بنود الايرادات المختصة أو خصمها على أنواع بنود المصروفات المختصة نظراً لعدم استكمال المستندات او الإجراءات المحددة . كذلك يسجل بتلك الحسابات علاقات المديونية والدائنية التي لم يتم تسويتها بعد بين الجهة والغير.

ويوضح الشكل التالي الحسابات الفرعية التي تنقسم إليها حسابات التسوية :

حسابات التسوية

- **التسوية الدائنة (الأمانات)**
  - حـ/الأمانات ـ تأمينات مؤقتة
  - حـ/الأمانات ـ تأمينات طويلة الأجل
  - حـ/الأمانات ـ مرتجع مرتبات
  - حـ/الأمانات ـ مرتبات موقوفة
  - حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى
  - حـ/الأمانات ـ مقبوضات تحت تسويتها لإيرادات الميزانية .
  - حـ/الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية
  - حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية
  - حـ/الأمانات ـ مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى
- **التسوية المدينة (العهد)**
  - حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .
  - حـ/العهد ـ عهد نقدية مؤقتة
  - حـ/العهد ـ عهد نقدية دائمة
  - حـ/العهد ـ دفعات نقدية بالخارج
  - حـ/العهد ـ مبالغ تحت التحصيل
  - حـ/العهد ـ مبالغ تحت التسوية
  - حـ/العهد ـ دفعات نقدية داخلية

شكل رقم (٣٤)
الحسابات الفرعية لحسابات الأمانات والعهد

ونتعرض فيما يلي لشرح مختصر لحسابات التسوية السابقة :

أ ـ حسابات التسوية الدائنة (الأمانات) :

يسجل بهذه الحسابات المبالغ التي تحصلها الجهة ولا يتم إضافتها مباشرة للإيرادات لكونها ليست إيراداً أو لعدم استيفاء المستندات أو الإجراءات، ويسجل بها أيضا المبالغ المستحقة للغير ولم تتمكن الجهة من خصمها على أنواع بنود المصروفات المختصة أو تحويلها لمستحقيها نظراً لعدم استكمال الإجراءات والمستندات اللازمة لذلك. وبصفة عامة تجعل حسابات الأمانات دائنة عند التحصيل أو الاستحقاق ويطلق على ذلك تعلية المبلغ لحساب الأمانات. ويكون القيد على النحو التالي :

من حـ/ . . . .

(الحساب المعنى حسب الظروف)

إلى حـ/الأمانات . . . .

(الحساب الفرعي للأمانات حسب الظروف)

وتجعل حسابات الأمانات مدينة عند تسوية المبالغ (جزئياً أو كلياً) التي سبق تعليتها لحساب الأمانات إما بردها إلى صاحب الحق أو إضافتها للإيرادات أو خصمها على أنواع بنود المصروفات حسب الظروف. ويطلق على ذلك تسوية الأمانات باستنزال أو تخفيض حسابات الأمانات. ويكون القيد على النحو التالي :

من حـ/الأمانات . . . .

(الحساب الفرعي للأمانات حسب الظروف)

إلى حـ/ . . . .

(الحساب المعني حسب الظروف)

ويتضح من ذلك أن حسابات الأمانات تنشأ دائنة وتظل كذلك إلى أن يتم تسويتها وإزالتها من الدفاتر ويصبح رصيدها صفراً. وبعبارة أخرى أن رصيد حـ/الأمانات يظهر المبالغ المعلاة والتي لم تتم تسويتها بعد. وفي كثير الأحيان يعبر هذا الرصيد (إذا تضخم) عن ضعف أو عدم كفاءة النظام المحاسبي الحكومي.

ونوضح فيما يلي طبيعة حسابات الأمانات والحالات التي يستخدم فيها كل حساب:

١ ـ حـ/الأمانات ـ تأمينات مؤقتة:

يجعل هذا الحساب دائناً بالمبالغ التي تحصلها الجهة أو فروعها من الغير كضمان عن أداء أعمال أو خدمات تقدمها الجهة لا تزيد فترة تنفيذها عن سنة مالية، وعند رد التأمينات تتم التسوية بجعل هذا الحساب مديناً. والمثال على ذلك التأمينات المقدمة من الغير عن اعطاء رخص للوحات إعلانية أو تمديدات كهربائية مؤقتة.

٢ ـ حـ/الأمانات ـ تأمينات طويلة الأجل:

يجعل هذا الحساب دائناً بالمبالغ التي تحصلها الجهة أو فروعها من الغير كضمان عن أداء أعمال أو خدمات تقدمها الجهة تزيد فترة تنفيذها عن سنة مالية، وعند رد التأمينات تتم التسوية بجعل هذا الحساب مديناً. والمثال على ذلك التأمينات التي تحصل عليها وزارة المواصلات من المشتركين في خدمات الهاتف أو البريد.

٣ ـ حـ / الأمانات ـ مرتجع مرتبات :

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة المرتبات المرتجعة لعدم استلام العاملين لها خلال الفترة المقررة لصرف المرتبات، وعند إعادة صرفها أو استبعادها من المصروفات أو إضافتها للايرادات تتم التسوية بجعل هذا الحساب مديناً.

٤ ـ حـ/الأمانات ـ مرتبات موقوفة:

يجعل هذا الحساب دائناً بالمرتبات الموقوفة، وعند تسوية المرتبات الموقوفة إما بإعادة صرفها أو استبعادها كمصروفات يجعل هذا الحساب مديناً.

٥ ـ حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى:

يجعل هذا الحساب دائناً بالمبالغ المستقطعة من المرتبات لحساب جهات أخرى كمؤسسة التأمينات الاجتماعية، بنك التسليف والادخار، وزارة العدل،

منظمة التحرير الفلسطينية . . الخ وذلك عند اثبات استحقاق المرتبات . وعند سداد المبالغ المستحقة لهذه الجهات يجعل هذا الحساب مديناً .

٦ ــ حـ/الأمانات ـ مقبوضات تحت تسويتها لإيرادات الميزانية :

يجعل هذا الحساب دائناً بالمبالغ المحصلة أو المخصومة من استحقاقات الغير كغرامات أو جزاءات ولم تتمكن الجهة من قيدها مباشرة للإيرادات لأي سبب من الأسباب، ويجعل هذا الحساب مديناً عند تحويل هذه المبالغ أو جزء منها لحسابات الإيرادات المختصة أو تسويتها سواء بالكامل أو جزء منها .

٧ ــ حـ/الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية :

يسجل في هذا الحساب ما يلي :

ــ يجعل دائناً بالمبالغ المستحقة للغير عن أعمال أو خدمات أو توريدات تمت وتقرر صرف قيمتها ولكن لم يتم الصرف حتى نهاية السنة المالية وذلك تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق بالنسبة للمصروفات، كما يجعل هذا الحساب مديناً بما يتم صرفه من هذه المبالغ في السنة المالية التالية .

ــ يجعل دائناً بقيمة الشيكات وأذون الصرف الملغاة أو التي لم يتقدم أصحاب الحقوق لاستلامها، كما يجعل مديناً بقيمة الشيكات وأذون الصرف التي يعاد إصدارها لأصحاب الحقوق عند المطالبة بها أو عند تسوية المبلغ بإضافته لحساب الإيرادات بعد انقضاء المدة المحددة للمطالبة به .

٨ ــ حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية :

يسجل في هذا الحساب ما يلي :

ــ يجعل دائناً بالمبالغ المحصلة أو المحجوزة من الشركات أو الأفراد كضمان لتنفيذ أعمال أو خدمات أو توريدات، كما يجعل هذا الحساب مديناً بما يتم رده من

التـأمينات وسـداده للجهات أو الشركـات أو الأفراد من هـذه المبالـغ بعـد انتهـاء الغرض منها .

ــ يجعل دائناً بالمبالغ المستحقة للعاملين المستقيـلين أو المتـوفـين أو مكافـآت الـطلبة التي لم تصرف حتى نهايـة السنة المـالية ، كـما يجعـل مـديناً بمـا يتم صرفـه للموظفين أو الطلبة من هذه المبالغ .

ــ يجعـل دائناً بقيمـة الشيكات التي لم يتقـدم أصحابهـا لصرفها من البنـك المركزي خلال ستة أشهر من تاريخ إصدارها ، كما يجعل مديناً عند إعـادة إصدار شيكـات جديـدة لأصحاب الحقـوق أو تسويـة هذه المبـالغ لحسـاب الإيرادات أو استبعادها من نوع المصروفات السابق الخصم عليه .

٩ ــ حـ/الأمانات ـ مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى :

يجعـل هذا الحسـاب دائناً بـالمبالـغ المحصلة أو المستقـطعة لحسـاب جهات أخرى بخلاف ما يتعلق بالمرتبات ، كما يجعل هذا الحساب مديناً بما يتم تسويته من هـذه المبالـغ أما بسـدادها للجهـات الأخرى أو بـإضافتهـا لحساب الإيـرادات أو استبعادها من نوع المصروفات السابق الخصم عليه .

ب ــ حسابات التسوية المدينة (العهد)

يسجل بهذه الحسابات المبالغ التي تدفعها الجهـة للجهات الأخـرى ولا يتم خصمها مباشرة على أنواع بنود مصروفات الميـزانية لكـونها ليست مصروفاً بعـد أو لعدم استكمال المستندات أو الإجراءات المقررة .

وبصفة عامة تجعل حسابات العهد مدينة عند الدفع أو عند استحقاق مبالغ على الغير . ويطلق على ذلك الخصم على حساب العهد ، ويكون القيد عـلى النحو التالي :

من حـ/العهد. . . . .

الفرعي (الحساب فرعي للعهد حسب الظروف)

إلى حـ/ . . . .

(الحساب المعني حسب الظروف)

كما تجعل حسابات العهد دائنة عند تسوية المبالغ (جزئيـاً أو كلياً) التي سبق خصمها على حسابات العهد إما باستردادها وتحصيلها أو خصمهـا على أنـواع بنود المصروفات حسب الظروف ويطلق على هـذه العملية تسـوية العهـد باستنـزال أو تخفيض حسابات العهد. ويكون القيد على النحو التالي:

من حـ/ . . . .

(الحساب المعني حسب الظروف)

إلى حـ/العهد. . . . .

(الحساب الفرعي للعهد حسب الظروف)

ويتضح من ذلك أن حسابات العهـد تنشأ مـدينة وتـظل كذلـك إلى أن يتم تسويتها وإزالتها من الدفـاتر ويصبـح رصيدهـا صفراً. وبعبـارة أخرى أن رصيـد حسابات العهد يظهر المبالغ التي تم خصمها على العهد ولم يتم تسـويتها بعـد وفي كثير من الأحيان يعبر هذا الرصيد (إذا تضخم) عن ضعف أو عـدم كفاءة النـظام المحاسبي الحكومي.

ونوضح فيـما يلي طبيعـة حسابـات العهد والحـالات التي يستخدم فيهـا كل حساب:

١ ــ حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية:

يجعل هذا الحساب مديناً بالمبـالغ التي تـدفع مقـدماً والتي لا تخصم مبـاشرة عـلى أنـواع بنـود المصروفـات عـلى أن يتم خصمهـا عـلى الأنـواع المختصـة عنـد

استحقاقها سواء كان ذلك خلال السنة المالية الحالية أو القادمة. كما يجعل هذا الحساب دائناً عند التسوية بالخصم على أنواع المصروفات المختصة.

ومن أمثلة ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً كمرتبات للعاملين عن أجازاتهم الدورية على أن يتم الخصم على أنواع المصروفات عند استحقاق المرتبات في نهاية كل شهر. وأيضا المبالغ المدفوعة مقدماً للمقاولين أو الموردين على أن يتم الخصم على أنواع المصروفات عند اعتماد الأعمال أو التوريد.

٢ ـــ حـ/العهد ـ عهد نقدية مؤقتة :

يخصص هذا الحساب لتسجيل كل ما يتعلق بالمبالغ التي يعهد بها لأحد العاملين بالجهة وتكليفه بصرفها في أداء عمل طارىء خلال السنة المالية أي أنها عهدة مؤقتة ويتم تسويتها بعد انتهاء الغرض منها وتقديم الموظف للمستندات الدالة على الصرف وتوريد المبلغ المتبقي إن وجد.

ويجعل هذا الحساب مديناً عند انشاء العهدة ودفع المبالغ للموظف المكلف بها كما يجعل دائنا عند تسويتها بتقديم المستندات الدالة على الصرف وخصم المبلغ على أنواع بنود مصروفات الميزانية.

٣ ـــ حـ/العهد ـ عهد نقدية دائمة :

يخصص هذا الحساب لتسجيل المبالغ التي يعهد بها لأحد العاملين بالجهة ويكلف بأعمال أو مهام دائمة ومحددة خلال السنة المالية. ويعتمد نظام العهدة الدائمة على نفس القواعد التي تحكم ما يسمى في المحاسبة المالية بنظام صندوق المصروفات النثرية.

ويتم تحديد مبلغ ثابت لكل عهدة دائمة بعد دراسة البنود المحددة للصرف من هذه العهدة ومتوسط المنصرف خلال الفترات الماضية، وفي نهاية فترات دورية يتم ما يسمى بعملية «استعاضة العهدة» أي أن يتقدم الموظف الذي بعهدته

المبلغ بمستندات الصرف خلال الفترة السابقـة ويتم تعويضـه عنها بصرف القيمـة النقدية لتلك المستنـدات ليعود المبلغ الـذي بحوزتـه (العهدة) إلى قيمتـه الأصلية ليبدأ فترة جديدة وهكذا. أي أنها عهدة دائمة ومستمرة وأن الرصيد النقدي لدى المـوظف مضافـاً إليه قيمـة مستندات الصرف في أي وقت يعادل القيمة الأصليـة للعهدة.

وقد يتم تخفيض أو زيادة العهدة وتخضع لعملية جرد فعلي دوري ومفاجىء للتأكد من عدم وجود عجز أو زيادة كما قد يتم الغاؤها خلال السنة المالية كما يجب تسويتها في نهاية السنة المالية واقفالها.

وبصفة عامة يجعل هذا الحساب مديناً بالقيمة المقررة للعهدة عند انشائها أو بأي زيادة في قيمتها بعد الانشـاء، كما يجعـل هذا الحسـاب دائناً بقيمـة التخفيض المقرر في العهدة أو بقيمة العهدة عند الغائها خلال السنة المالية أو تسويتها واقفالها في نهاية السنة المالية.

٤ ــ حـ/العهد ـ دفعات نقدية بالخارج:

يخصص هـذا الحساب لتسجيـل كل مـا يتعلق بالمبـالغ المحـولـة لفـروع أو مكاتب الجهة بالخارج للصرف منهـا على المهـام التي تقوم بهـا نيابـة عن الجهة ومـا يتعلق بهـذه المبالـغ من تسويـات. من أمثلة ذلـك المبـالـغ المنصـرفـة للسفـارات والقنصليات التابعة لوزارة الخارجية أو مكاتب التصدير والاستيراد التـابعة لـوزارة التجارة والصناعة.

ويجعل هذا الحساب مديناً بالمبـالغ المحـولة للفـروع والمكاتب بـالخارج كـما يجعل دائناً بقيمـة ما تم صرفـه من هذه المبـالغ عنـد ورود المستندات الـدالة عـلى الصرف.

٥ ــ حـ/العهد ـ مبالغ تحت التحصيل :

يجعل هذا الحساب مديناً بالمبالغ المدفوعة للجهات الأخرى أو الأفراد أو المخصومة من حساباتهم أو أي مبالغ يتقرر قيدها في هذا الحساب وذلك في الحالات التي يكتشف فيها عدم أحقية تلك الجهات أو الأفراد فيها أو لانتهاء الغرض الذي من أجله دفعت هذه المبالغ ، كما يجعل هذا الحساب دائناً عند تسوية تلك المبالغ إما باستردادها أو استبعادها من المصروفات أو خصمها على حساب آخر.

٦ ــ حـ/العهد ـ مبالغ تحت التسوية :

يجعل هذا الحساب مديناً بالمبالغ المدفوعة للجهات الأخرى أو المخصومة من حساباتها ولا يتم تعليتها لأحد حسابات العهد السابق ذكرها ولا تتعلق تسويتها بأنواع بنود مصروفات الميزانية. كما يجعل هذا الحساب دائناً عند تسوية تلك المبالغ إما باستردادها أو خصمها على حساب آخر.

٧ ــ حـ/العهد ـ دفعات نقدية داخلية :

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة صافي المرتبات الشهرية لموظفي الجهة والمحولة من حسابها ببنك الكويت المركزي للبنوك المحلية للقيام بإضافتها (صرفها) لحسابات موظفي الجهة بتلك البنوك، كما يجعل هذا الحساب دائناً بما تم صرفه أو إضافته لحسابات الموظفين عند تسجيل استحقاق المرتبات الشهرية في نهاية كل شهر.

ويتفرع هذا الحساب لحسابات فرعية أخرى تخصص لكل بنك من البنوك المحلية. ويستخدم هذا الحساب فقط للمرتبات الشهرية ولا يستخدم للمرتبات المنصرفة عن الإجازات والمدفوعة مقدما أو مرتبات المعينين الجدد ولم يتم ادخال بياناتهم للحاسب الآلي وإنما يستخدم في هذه الحالات حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية كما سبق القول.

خامساً: الحسابات الجارية

تتضمن الحسابات الجارية حركة التدفقات النقدية الداخلة للجهة والخارجة منها، أي العمليات المتعلقة بالصندوق والعلاقات النقدية بين الجهة والجهات الأخرى وخاصة وزارة المالية، بنك الكويت المركزي، والبنوك المحلية.

ويوضح الشكل التالي الحسابات الفرعية التي تنقسم إليها الحسابات الجارية:

الحسابات الجارية
حـ/ بنك الكويت المركزي
حـ/ النقدية بالصندوق
حـ/ جاري المالية
حـ/ البنوك المحلية
حـ/ البنوك الأجنبية
حـ/ الأقفال

شكل رقم (٣٥)
الحسابات الفرعية للحسابات الجارية

ويتفرع كل حساب من الحسابات السابقة إلى حسابات فرعية حسب مصادر المقبوضات وأوجه المدفوعات بالنسبة لكل من النقدية بالصندوق وبنك الكويت المركزي ووزارة المالية وحسب أنواع البنوك المحلية والأجنبية.

ونتعرض فيما يلي لشرح مختصر للحسابات الجارية:

١ ـ حـ/بنك الكويت المركزي

يجعل هذا الحساب مديناً بالدفعات المحولة من وزارة المالية لحساب الجهة بالبنك، الإيرادات المودعة سواء كانت نقداً أو بشيكات، حصيلة الطوابع المالية،

وبأي مقبوضات أخرى لحساب الجهة كما يجعل هذا الحساب دائناً بالمبالغ المحـولة من حساب الجهة بالبنك لتمويل حساباتها لدى البنوك المحلية أو المبالغ المسحـوبة لتمويل صندوق الجهة أو بأي مدفوعات أخرى من حساب الجهة.

٢ ــ حـ/النقدية بالصندوق

يجعـل هذا الحسـاب مدينـا بالمبـالـغ التي يتم تحصيلهـا من مصـادر مختلفـة وتوريدها الصندوق مثل تمويل الصندوق من البنـك المركـزي أو البنوك المحليـة، الإيرادات المحصلة، المحصل من بيع الطوابع المالية وأي مقبوضـات أخرى. كـما يجعل هذا الحساب دائناً بالمدفوعات سواء كانت كمصروفات أو للتوريـد في البنك المركزي أو البنوك المحلية أو أي مدفوعات أخرى.

٣ ــ حـ/جاري المالية:

يجعل حساب جـاري الماليـة مدينـاً بالمبـالغ المستحقـة على وزارة المـالية عن دفعات لم يتم تحويلها لحساب الجهة بالبنك واللازمـة لتغطيـة الفرق بـين إيرادات الجهة ومصروفاتها. كما يجعل هذا الحساب دائناً بالمبالـغ التي تدفعهـا وزارة الماليـة للجهة سواء كانت دفعات دورية مستلمة أو دفعات مقدمة وكذلك المبالغ الفائضة لدى الجهة ويجب تحويلها فيما بعد لوزارة المالية ويتم اقفال حساب جاري المالية في نهاية السنة المالية ضمن التسويات الخاصة بإقفال الحسابات في ذلك التاريخ.

٤ ــ حـ/البنوك المحلية والأجنبية:

تفتح الجهات الحكومية حسابات لهـا بالبنـوك المحلية والأجنبيـة وذلك بعـد موافقة وزارة المالية على ذلك.

وبصفة عامة تجعل حسابات البنوك المحلية والأجنبيـة مدينـة بما يتم تحـويله إلى تلك البنوك من حساب الجهة لدى البنك المركزي أو بما يتم توريده من نقـدية

أو ايداعه من شيكات بهذه البنوك، كما تجعل هذه الحسابات دائنة بما تدفعه تلك البنوك نيابة عن الجهة أو بما تسحبه الجهة من حساباتها طرفها.

٥ ـ الإقفال :

ويستخدم هذا الحساب في حالة استخدام الحاسوب في إعداد الميزانية والحسابات الحكومية. ويهدف استخدامه إلى ضمان المحافظة على ملف تاريخي لحسابات الجهة بالحاسوب. ويعتبر هذا الحساب حساباً وسيطاً للعلاقات بين إيرادات ومصروفات الجهة وبين حساب جاري المالية ويستخدم لاثبات قيد أقفال حسابات السنة المالية.

سادساً: حسابات المخصصات

تخصص هذه الحسابات لتسجيل المبالغ المحجوزة بالخصم على المصروفات لمواجهة التزامات مستقبلية حتمية كمكافأة نهاية الخدمة للموظفين غير الكويتيين والبدل النقدي للإجازات.

ويوضح الشكل التالي الحسابات الفرعية لحسابات المخصصات:

حسابات المخصصات
حـ/ مكافأة نهاية الخدمة
حـ/ البدل النقدي للاجازات

شكل رقم (٣٦)
الحسابات الفرعية للمخصصات

ويسجل في هذين الحسابين المبالغ المحتجزة بالخصم على المصروفات وبصفة عامة تجعل هذه الحسابات دائنة بالمبالغ التي يتم حجزها كل عام كمكافأة نهاية الخدمة للموظفين غير الكويتيين والمبالغ المستحقة عن رواتب الإجازات

للموظفين الذين لم يتمتعوا بها ويستحق لهم صرف البدل النقدي عن تلك الإجازات . ويكون القيد على النحو التالي :

من حـ/المصروفات ـ مكافأة نهاية الخدمة
أو البدل النقدي للإجازات
إلى حـ/المخصصات ـ مكافأة نهاية الخدمة (أسماء الموظفين)
أو البدل النقدي للإجازات (أسماء الموظفين)

كما تجعل هذه الحسابات مدينة عند الصرف الفعلي لمكافأة نهاية الخدمة أو البدل النقدي للإجازات . ويكون القيد على النحو التالي :

من حـ/المخصصات ـ مكافأة نهاية الخدمة (أسماء الموظفين)
أو البدل النقدي للاجازات (أسماء الموظفين)
إلى حـ/بنك الكويت المركزي

سابعاً : الحسابات النظامية

تستخدم هذه الحسابات لأغراض رقابية ، أي أنها حسابات للمراقبة وليس لها علاقة مباشرة بالإيرادات والمصروفات أو المتحصلات والمدفوعات . وتهدف هذه الحسابات للتذكير بالعمليات التي لم تستكمل بعد ومتابعة تسويتها في الدفاتر . وعلى سبيل المثال متابعة الديون المستحقة للجهة والواجب تحصيلها خلال فترة زمنية معينة ، وكذلك متابعة فتح اعتماد مستندي حتى يتم تنفيذه واقفاله .

وقد وصفت هذه الحسابات بأنها «نظامية» حيث يستخدم في تسجيل العملية أو الموضوع الواحد حسابين متقابلين وبنفس القيمة . ويعني وجود رصيد للحسابين أن العملية أو الموضوع لم يتم تسويته بالكامل وبالتالي يستلزم متابعته حيث يتم تسوية ما يتم تنفيذه إلى أن يصبح رصيدهما صفراً عند اكتمال التنفيذ أو التسوية بالكامل .

ويوضح الشكل التالي الحسابات الفرعية للحسابات النظامية :

الحسابات النظامية	
حـ/ديون مستحقة للجهة ،	حـ/مطلوبات للجهة
حـ/ديون مستحقة على الجهة ،	حـ/مطلوبات من الجهة
حـ/عهدة الطوابع المالية ،	حـ/الطوابع المالية
حـ/بنك/اعتمادات مستندية ،	حـ/اعتمادات مستندية
حـ/بنك/خطابات ضمان ،	حـ/تأمينات ـ خطابات ضمان

شكل رقم (٣٧)
الحسابات الفرعية للحسابات النظامية

ونتعرض فيما يلي لشرح مختصر للحسابات النظامية السابقة :

١ ــ حـ/ديون مستحقة للجهة ٢ ــ حـ/ مطلوبات للجهة

يسجل في هذين الحسابين المتقابلين الديون المستحقة للجهة لدى الغير الناتجة عن الخدمات المقدمة لهم (إيرادات مستحقة) أو عن مبالغ سبق صرفها بالزيادة أو الخطأ وتم اكتشاف ذلك في سنوات مالية تالية .

ويجعل الحساب الأول مديناً والحساب الثاني دائناً عند اثبات استحقاق الديون ويكون القيد على النحو التالي :

من حـ/ديون مستحقة للجهة
إلى حـ/ مطلوبات للجهة

كما يجعل الحساب الثاني مدينا والحساب الأول دائناً (اجراء قيد عكسي للقيد السابق) بما يتم تحصيله من المبالغ المستحقة ويكون القيد على النحو التالي :

من حـ/ مطلوبات للجهة
إلى حـ/ديون مستحقة للجهة

٣ ـ حـ/ديون مستحقة على الجهة ٤ ـ حـ/مطلوبات من الجهة

يسجل في هذين الحسابين المتقابلين الديون المستحقة على الجهة تجاه الغير بصرف النظر عن طبيعة المديونية سواء كانت مقابل خدمة أديت للجهة أو عن قروض للجهة من الحكومة .

ويجعل الحساب الأول مديناً والحساب الثاني دائناً عند اثبات استحقاق الديون ويكون القيد على النحو التالي :

من حـ/ديون مستحقة على الجهة
إلى حـ/مطلوبات من الجهة

كما يجعل الحساب الثاني مديناً والحساب الأول دائناً (إجراء قيد عكسي للقيد السابق) بما يتم سداده .

٥ ـ حـ/عهدة الطوابع المالية ٦ ـ حـ/الطوابع المالية

يسجل في هذين الحسابين المتقابلين حركة تداول الطوابع المالية بين الخزائن الرئيسية والفرعية وذلك لأحكام الرقابة على نظام الطوابع المالية في تحصيل الايرادات، أي أن الرقابة تنصب على حركة تسلم الطوابع وتداولها بين العهد وبيعها .

ويتفرع الحساب الأول إلى حسابين أحدهما للعهد الفرعية والثاني للعهد الرئيسية .

ويجعل الحساب الأول مديناً والحساب الثاني دائناً عند استلام الخزائن الرئيسية للطوابع المالية من مصادر طباعتها ويكون القيد على النحو التالي :

من حـ / عهدة الطوابع المالية ـ عهدة رئيسية
إلى حـ / الطوابع المالية

وفي حالة وجود خزائن (مكاتب) فرعية واستلامها لطوابع مالية من الخزائن الرئيسية يتم تحويل قيمة الطوابع المالية المسلمة من عهدة الخزينة الرئيسية إلى عهد الخزينة الفرعية ويكون القيد على النحو التالي:

من حـ/عهدة الطوابع المالية ـ عهدة فرعية

إلى حـ/عهدة الطوابع المالية ـ عهدة رئيسية

كما يجعل الحساب الثاني مدينا والحساب الأول (خزائن رئيسية أو فرعية) دائنا بما تم بيعه من الطوابع.

ومن الواضح أن رصيد حـ/عهدة الطوابع المالية الرئيسية والفرعية يمثل الطوابع المالية التي لم يتم بيعها بعد.

٧ ـ حـ/بنك/اعتمادات مستندية ٨ ـ حـ/اعتمادات مستندية

يسجل في هذين الحسابين المتقابلين المبالغ التي تخص الاعتمادات المستندية المحتجزة لحساب الجهة بالبنك المركزي كضمان للسداد عند الاستحقاق وفقاً لشروط فتح الاعتماد. ويجعل الحساب الأول مديناً والثاني دائناً بقيمة الاعتماد مضافاً إليها مصروفات فتح الاعتماد ـ كما يجرى قيد عكسي للقيد السابق بما تم تسديده من قيمة الاعتماد أو بقيمة الرصيد غير المستخدم من الاعتماد.

٩ ـ حـ/بنك ـ خطابات ضمان ١٠ ـ حـ/تأمينات ـ خطابات ضمان

يسجل في هذين الحسابين المتقابلين قيمة خطابات الضمان أو الشيكات المعتمدة من البنك والمقدمة من الغير كضمان لتأدية خدمات أو أعمال أو توريدات للجهة وذلك بهدف مراقبة ومتابعة وضمان عملية التنفيذ.

ويجعل الحساب الأول مديناً والحساب الثاني دائناً عند ورود أو استلام خطاب ضمان أو شيك كتأمين. ويجرى القيد العكسي بقيمة ما تم إلغاؤه من خطابات أو شيكات لانتهاء مدة صلاحيتها أو لانتهاء الغرض منها أو لمصادرتها لأي سبب من الأسباب.

الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية لأهمّ العمليات المالية

نتعرض فيما يلي بالتفصيل لأهم العمليات المالية الشائعة في الجهات الحكومية :

الإيرادات :

فيما يلي بعض الملاحظات التي تتعلق بالإيرادات :

١ ـ يتم تحصيل الإيرادات أو تسجيلها :

أ ـ نقداً

ب ـ بشيكات

جـ ـ أو خصماً من مستحقات الغير.

٢ ـ إذا تم تحصيل إيرادات ولم يثبت الحق فيها في تاريخ التحصيل فإنها لا تضاف لحسابات الإيرادات وإنما تعلى لحساب «الأمانات ـ مقبوضات تحت تسويتها لايرادات الميزانية» حتى يتم التعرف على نوعها فتضاف لحساب الإيراد وتخفض وتستنزل من حساب الأمانات المذكور.

٣ ـ إذا تم تحصيل مبالغ لا تخص الجهة الحكومية فلا تضاف لحساب الإيرادات وإنما تعلى لحساب «الأمانات ـ مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى» حتى يتم سدادها للجهات الأخرى واستنزالها من حساب الأمانات المذكور.

٤ ـ يتم استبعاد مبالغ من الإيرادات لأحد الأسباب التالية :

أ ـ الإضافة خطأ إلى أنواع بنود إيرادات غير صحيحة.

ب ـ إضافة مبالغ خطأ للإيرادات تبين أنها تخص جهات أخرى.

جـ ــ تحصيل مبالغ خطأ أو بالزيادة عن الإيرادات .

٥ ــ تضاف للإيرادات المبالغ التي يتم صرفها بالخطأ أو بالزيـادة في سنوات مالية سابقة .

مثال رقم (١)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بـالإيرادات في بلديـة الكويت خـلال شهر نوفمبر ١٩٨٨ :

١ ــ في ١/١١/١٩٨٨ تم تحصيل ما يلي :
١٠٠٠ دينار بشيك نظير رسوم مختلفة
٢٠٠٠ دينار بشيك نظير مبيعات مواد ومنتجات .

٢ ــ في ٥ منـه تم تحصيل مبلغ ٥٠٠ دينـار نقـداً أودعت الصنـدوق عن خدمات تأجير مساكن للغير.

٣ ــ في ١٠ منه تم تحصيل مبلغ ١٥٠٠ دينار بشيك عن إيـرادات لم يثبت الحق فيها وتم تعلية المبلغ لحساب الأمانات .

٤ ــ في ١٢ منه تم تحصيل ٣٠٠ دينار نقداً وأودعت الصنـدوق وتبين أنها تخص الهيئة العامة للإسكان .

٥ ــ في ١٣ منه تبين أنه تم تحصيل مبلغ ٦٠٠ دينار في شهر اكتوبر الماضي وسجلت في الدفاتر كرسوم مختلفة إلا أنه بعد المراجعة وجـدت أنها تخص إيرادات مصادرات .

٦ ــ في ٢٠ منه ثبت الحق في الإيراد الـذي سبق تحصيله يوم ١٠ منه وأنه يخص رسوم إصدار شهادات وقد تمت التسوية اللازمة .

٧ ــ في ٢٢ منـه تم سداد المستحق للهيئـة العـامـة لـلإسكـان عن المبلغ السابق تحصيله في ١٢ منه بموجب شيك .

٨ ــ في ٢٣ منـه تبين أن هنـاك مبلغ ٢٥٠ دينـار سبق تحصيلهـا في شهـر سبتمـبر الماضي بـدون وجه حق حيث أضيفت في ذات الـوقت لحسـاب إيـرادات

إصدار شهادات، وقد تم تصحيح الخطأ وصرف المبلغ لصاحب الحق بموجب شيك.

٩ — في ٢٥ منه تبين أن هناك مبلغ ١٢٠ دينار سبق تحصيلها نقداً وأضيفت خطأ للإيرادات (الباب السادس) وأن المبلغ يخص وزارة الأشغال وقد تم تصحيح الخطأ بتعليته لحساب الأمانات.

١٠ — في ٢٧ منه تم سداد المستحق لوزارة الأشغال عن الخطأ الذي اكتشف في ٢٥ منه.

١١ — في ٢٨ منه تم بيع بعض العقارات والأراضي الخاصة بالبلدية بمبلغ ٥٠٠٠٠ دينار بموجب شيك.

١٢ — في ٢٩ منه تبين صرف مبلغ ٤٠٠ دينار بالزيادة لشركة المهمات المكتبية في فبراير الماضي وقد تمت مطالبتها بالسداد.

١٣ — في تاريخه تم سداد المستحق للمورد جاسم السعد عن أدوات ومهمات قيمتها ٣٠٠٠ دينار بعد خصم مبلغ ١٠٠ دينار نظير غرامات تأخير.

١٤ — في ٣٠ منه سددت شركة المهمات المكتبية المستحق عليها نقداً وتم تسوية الخطأ الذي تم اكتشافه في ٢٩ منه.

وتكون قيود اليومية العادية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

١ — الشيكات المستلمة عن الإيرادات تودع في حساب البلدية ببنك الكويت المركزي ويجعل مديناً وحساب الإيرادات (النوع المختص) دائناً.

١٠٠٠		من حـ/بنك الكويت المركزي	١٩٨٨/١١/١
	١٠٠٠	إلى حـ/الإيرادات	
		(رسوم مختلفة)	
		تحصيل رسوم مختلفة بموجب شيك	
٢٠٠٠		من حـ/بنك الكويت المركزي	
	٢٠٠٠	إلى حـ/الإيرادات	
		(مبيعات مواد ومنتجات)	
		تحصيل قيمة المبيعات والمواد بموجب شيك	

٢ ــ المبالغ النقدية المحصلة عن إيرادات تودع الصندوق ويجعل مديناً وحساب الإيرادات (النوع المختص) دائناً.

٥٠٠		من حـ/النقدية بالصندوق	١١/٥
	٥٠٠	إلى حـ/الإيرادات (تأجير مساكن) المحصل نقداً عن الخدمات المؤداه	

٣ ــ الإيرادات التي لم يثبت الحق فيها تُعلى لحساب الأمانات ـ مقبوضات تحت تسويتها لإيرادات الميزانية حتى يتم التحقق منها فيتم تسويتها.

١٥٠٠		من حـ/بنك الكويت المركزي	١١/١٠
	١٥٠٠	إلى حـ/الأمانات ـ مقبوضات تحت تسويتها لإيراد الميزانية. إيرادات لم يثبت الحق فيها تمت تعليتها للأمانات.	

٤ ــ المبالغ المحصلة والتي تمثل ايرادات لا تخص الجهة لا تضاف للإيرادات وإنما تعلى لحساب الأمانات ـ مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى باسم الجهة صاحبة الحق حتى يتم سدادها.

٣٠٠		من حـ/النقدية بالصندوق	١١/١٢
	٣٠٠	إلى حـ/الأمانات ـ مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى (الهيئة العامة للإسكان) إضافة المبلغ المحصل لحساب الأمانات باسم الهيئة	

٥ ــ لتصحيح هذا الخطأ يتم استبعاد الإيرادات من النوع الخطأ الذي سبق أن أضيفت له وإضافتها للنوع الصحيح الذي كان يجب أن تضاف إليه.

٦٠٠		من حـ/الإيرادات (بالاستبعاد) رسوم مختلفة	١١/١٣
	٦٠٠	إلى حـ/الإيرادات ـ مصادرات	
		استبعاد المبلغ المضاف خطأ للرسوم المختلفة وإضافته للمصادرات	

٦ ـ عندما يثبت الحق في الإيراد السابق تحصيله يتم تسوية المبلغ بحسابات الأمانات وإضافته لحساب الإيرادات (النوع المختص) رسوم إصدار شهادات.

١٥٠٠		من حـ/الأمانات ـ مقبوضات تحت تسويتها لايرادات الميزانية	١١/٢٠
	١٥٠٠	إلى حـ/الإيرادات ـ رسوم إصدار شهادات	
		تسوية المبلغ السابق تعليته كأمانات وإضافته لحساب إيرادات رسوم إصدار الشهادات	

٧ ـ يتم تسوية المبلغ المعلي كأمانات بتاريخ ١١/١٢ باسم الهيئة العامة للإسكان.

٣٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى (الهيئة العامة للإسكان)	١١/٢٢
	٣٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق للهيئة العامة للإسكان	

٨ ـ ايرادات سبق تحصيلها دون وجه حق يتم استبعادها من الإيرادات وتصرف لصاحب الحق.

٢٥٠		من حـ/ الإيرادات (بالاستبعاد) ـ إصدار شهادات	١١/٢٣
	٢٥٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		صرف المستحق عن ايرادات سبق تحصيلها دون وجه حق.	

٩ ـ مبالغ أضيفت للإيرادات وهي لا تخص الجهة يتم استبعادهـا وتعليتها للأمانات حتى يتم صرفها للجهة صاحبة الحق.

١٢٠		من حـ/ الايرادات (بالاستبعاد) ـ الباب السادس	١١/٢٥
	١٢٠	إلى حـ/ الأمانات ـ مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى (وزارة الأشغال)	
		ما سبق إضافته خطأ للإيرادات ويخص وزارة الأشغال	

١٠ ـ عند سداد المستحق لوزارة الأشغال يتم تسوية المبلغ الذي تم تعليته للأمانات بتاريخ ١١/٢٥

١٢٠		من حـ/ الامانات ـ مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى (وزارة الأشغال)	١١/٢٧
	١٢٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق لوزارة الأشغال	

١١ ـ المحصل من بيع العقارات يعتبر ايرادات رأسمالية (الباب الثامن)

٥٠٠٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	١١/٢٨
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ الايرادات ـ عقارات وأراضي	
		المحصل من بيع عقارات وأراضي	

١٢ ـ لأغراض متابعة التحصيل يجري قيد نظامي للتذكرة حتى يتم التحصيل.

٤٠٠		من حـ/ ديون مستحقة للجهة (شركة المهات المكتبية)	١١/٢٩
	٤٠٠	إلى حـ/ مطلوبات للجهة	
		قيد نظامي بالديون المستحقة للجهة	

١٣ ــ يصرف الصافي للمورد بموجب شيك (٣٠٠٠ ـ ١٠٠) ويعتبر المبلغ المخصوم إيرادات عن غرامات تأخير.

٣٠٠٠		من حـ/ المصروفات ـ أدوات ومهمات	١١/٢٩
		إلى مذكورين	
	٢٩٠٠	حـ/ بنك الكويت المركزي	
	١٠٠	حـ/ الايرادات (غرامات تأخير)	
		سداد المستحق للمورد بعد خصم غرامات التأخير	

١٤ ــ عند تحصيل المستحق على شركة المهمات المكتبية يضاف المبلغ للايرادات ويتم الغاء القيد النظامي لانتهاء الغرض منه.

٤٠٠		من حـ/ النقدية بالصندوق	١١/٣٠
	٤٠٠	إلى حـ/ الايرادات (ايرادات أخرى)	
		تحصيل المستحق على الشركة	
٤٠٠		من حـ/ مطلوبات للجهة	
	٤٠٠	إلى حـ/ الديون المستحقة للجهة	
		(شركة المهمات المكتبية)	
		الغاء القيد النظامي	

المرتبات:

يتطلب نظام صرف المرتبات المعمول به أن يفتح كل موظف حساباً بأحد البنوك، وتحول الجهة في ٢٥ من كل شهر تقريباً للبنوك المحلية قيمة صافي مرتبات موظفيها الذين لديهم حسابات بهذه البنوك، وتتم هذه العملية باستخدام الحاسوب. ولتنفيذ ذلك تقوم الجهة بإعداد كشف رواتب محولة للبنوك لكل بنك محلي على حدة يتضمن أسماء وأرقام الموظفين وصافي الرواتب المستحقة لهم التي يتم تحويلها لحساباتهم في البنوك. وعند تحويل صافي المرتبات يتم قيدها على حساب العهد ـ دفعات نقدية داخلية ويتم تسوية حساب العهد بالخصم على المصروفات عند استحقاق المرتبات في نهاية كل شهر.

ولا يطبق النظام السابق على المرتبات المنصرفة للموظفين الجدد حتى يتم تغذية الحاسوب بالبيانات الخاصة بهم وكذلك بالنسبة لمرتبات الموظفين عند قيامهم بأجازاتهم الدورية. وفي هذه الحالة تقوم الجهة بإعداد كشف مرتب فردي يبين إجمالي مرتب الموظف والاستقطاعات والصافي المنصرف له، كما يتم القيد على حساب العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية ويتم تسوية حساب العهد بالخصم على المصروفات بقيمة ما يستحق من المرتبات المنصرفة في نهاية كل شهر.

ويتعلق أيضاً باستحقاق المرتبات تسجيل المبالغ المستقطعة لحساب الجهات الأخرى بحساب الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى حتى يتم صرفها لتلك الجهات ويتم تسوية حسابات الأمانات. أما المبالغ المخصومة من المرتبات عن الجزاءات الموقعة على الموظفين فتعتبر إيراداً وتضاف لحساب الإيرادات ـ إيرادات متنوعة.

وبالنسبة للمرتبات المرتجعة لعدم تسلم أصحابها لها فيتم اضافتها لحساب الأمانات ـ مرتجع مرتبات وعند المطالبة بها يعاد صرفها لصاحب الحق مرة أخرى ويتم تسوية حساب الأمانات، وكذلك بالنسبة للمرتبات الموقوفة أي التي صدر قرار بإيقاف صرفها فتضاف لحساب الأمانات ـ مرتبات موقوفة إلى أن يتم التصرف بشأنها إما بالغاء الايقاف وإعادة صرفها لصاحب الحق، وإما بأن يتم استبعادها من المصروفات إذا ثبت عدم أحقية الموظف للمرتب ويتم في هذه الحالة تسوية حسابات الأمانات والحسابات الأخرى المرتبطة بالخصميات من المرتبات للجهات الأخرى.

مثال (٢)

في أول مارس ١٩٨٨ قام الموظف فرحان المطيري بأجازته السنوية وصرف له بشيك مرتب شهري مارس وابريل مقدماً عن الأجازة حيث أن مرتبه الإجمالي عن الشهر ٦٠٠ دينار يستقطع منه شهرياً ٨٠ دينار للتأمين والتقاعد، ١٢٠ دينار

لبنك التسليف والإدخار، كما تم سداد المستحق للجهات الأخرى وأن حصة الحكومة في التأمين والتقاعد تعادل حصة الموظف.

وتكون قيود اليومية العادية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

١ ــ صرف صافي المرتب:

في أول مارس يتم تسجيل صرف صافي المرتب عن شهرين على حساب العهد ـ مصروفات تحت تسويتها لأنواع بنود مصروفات الميزانية.

صافي المرتب عن الشهرين: (٦٠٠×٢) - ٢ (٨٠+١٢٠) = ٨٠٠ دينار.

٨٠٠		من حـ/ العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (مرتبات)	٨٨/٣/١
	٨٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		صرف مرتب الموظف فرحان المطيري عن شهري مارس وابريل مقدماً	

٢ ــ استحقاق مرتب شهر مارس ١٩٨٨

في ٣١ مارس يتم تسجيل استحقاق المرتب عن الشهر بالخصم على المصروفات بالإجمالي وتسجيل الاستقطاعات لحساب الجهات الأخرى.

٦٠٠		من حـ/ المصروفات ـ المرتبات النقدية	٨٨/٣/٣١
		إلى مذكورين	
	٤٠٠	حـ/ العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (مرتبات)	
	٢٠٠	حـ / الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى	
		٨٠ مؤسسة التأمينات الاجتماعية	
		١٢٠ بنك التسليف والادخار	
		تسجيل استحقاق مرتب الموظف فرحان عن شهر مارس ١٩٨٨	

٣ ـ سداد المستقطع للجهات الأخرى عن شهر مارس :

يتم سداد المستحق لمؤسسة التأمينات الاجتماعية عن المستقطع من الموظف وأيضاً حصة الحكومة التي تعادل حصة الموظف
(٨٠ + ٨٠) = ١٦٠ دينار.

وتعتبر حصة الحكومة مصروفات تخصم على المصروفات (مرتبات ـ حصة الحكومة في التأمين والتقاعد) كما يتم سداد المستحق لبنك التسليف والإدخار. وتتم عملية السداد بموجب شيكات.

		من مذكورين	١٩٨٨/٣/٣١
٨٠		حـ/ الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى (مؤسسة التأمينات الاجتماعية)	
٨٠		حـ/ المصروفات ـ مرتبات (حصة الحكومة في التأمين والتقاعد)	
	١٦٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي سداد المستحق لمؤسسة التأمينات الاجتماعية عن حصة الموظف فرحان وحصة الحكومة عن شهر مارس ١٩٨٨ .	
١٢٠		من حـ/ الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى (بنك التسليف والادخار)	
	١٢٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي سداد المستحق لبنك التسليف والادخار عن شهر مارس ٨٨	

٤ ـ استحقاق مرتب شهر ابريل ١٩٨٨

يتم إجراء قيد مماثل لما تم في شهر مارس لتسجيل استحقاق المرتب عن شهر ابريل على النحو التالي :

٦٠٠		من حـ/ المصروفات ـ المرتبات النقدية	٨٨/٤/٣٠
		إلى مذكورين	
	٤٠٠	حـ/ العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (مرتبات)	
	٢٠٠	حـ/ الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى: ٨٠ مؤسسة التأمينات الاجتماعية ١٢٠ بنك التسليف والادخار	
		تسجيل استحقاق مرتب الموظف فرحان عن شهر ابريل ١٩٨٨	

وبإجراء القيد السابق يتم تسوية حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على انواع بنود مصروفات الميزانية بالكامل ويصبح رصيده صفراً بالنسبة لهذه الحالة.

٥ ــ سداد المستقطع للجهات الأخرى عن شهر ابريل:

يتم سداد المستحق للجهات الأخرى بإجراء قيد مماثل لما تم عن استقطاعات شهر مارس على النحو التالي:

		من مذكورين	٨٨/٤/٣٠
٨٠		حـ/ الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى (مؤسسة التأمينات الاجتماعية)	
٨٠		حـ/ المصروفات ـ (مرتبات ـ حصة الحكومة في التأمين والتقاعد)	
	١٦٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق لمؤسسة التأمينات الاجتماعية عن حصة الموظف فرحان وحصة الحكومة عن شهر ابريل ١٩٨٨.	

١٢٠		من حـ/ الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى (بنك التسليف والادخار)
	١٢٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي
		سداد المستحق لبنك التسليف والادخار عن شهر ابريل ١٩٨٨

مثال رقم (٣)

فيما يلي البيانات المتعلقة بالمرتبات عن شهر سبتمبر ١٩٨٨ بالهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب:

١ ــ اجمالي المرتبات عن الشهر ٥٠٠,٠٠٠ دينار

٢ ــ جملة الاستقطاعات عن الشهر كانت كما يلي:

٥٠٠٠٠ دينار حصة الموظفين في التأمين والتقاعد

١٠٠٠٠ دينار تبرعات لمنظمة التحرير الفلسطينية

٢٠٠٠٠ دينار أقساط سلف بنك التسليف والادخار

٢٥٠٠ دينار جزاءات الموظفين.

٣ ــ تم تحويل صافي المرتبات من حساب الهيئة بالبنك المركزي لحسابات الموظفين بالبنوك المحلية في يوم ٢٥ سبتمبر ١٩٨٨ على النحو التالي (١١٧٥٠٠ دينار بنك الكويت الوطني)، (١٠٠٠٠٠ البنك التجاري)، (٢٠٠٠٠٠ بنك التمويل الكويتي).

٤ ــ تم سداد جميع الاستقطاعات للجهات المختلفة بما فيها حصة الحكومة في التأمين والتقاعد التي بلغت ٦٠٠٠٠ دينار.

وتكون قيود اليومية العادية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

(١) تحويل صافي المرتبات الشهرية من البنك المركزي للبنوك المحلية:

٤١٧٥٠٠		من حـ/عهد ـ دفعات نقدية داخلية	٨٨/٩/٢٥
		١١٧٥٠٠ بنك الكويت الوطني	
		١٠٠٠٠٠ البنك التجاري	
		٢٠٠٠٠٠ بنك التمويل الكويتي	
	٤١٧٥٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		تحويل صافي المرتبات عن شهر سبتمبر ٨٨ للبنوك المحلية	

(٢) تسجيل استحقاق المرتبات والاستقطاعات المختلفة وتسوية حساب العهد ـ دفعات نقدية داخلية في نهاية شهر سبتمبر ١٩٨٨

٥٠٠٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ المرتبات النقدية	٩/٣٠
		إلى مذكورين	
	٤١٧٥٠٠	حـ/العهد ـ دفعات نقدية داخلية	
		١١٧٥٠٠ بنك الكويت الوطني	
		١٠٠٠٠٠ البنك التجاري	
		٢٠٠٠٠٠ بنك التمويل الكويتي	
	٨٠٠٠٠	حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى	
		٥٠٠٠٠ مؤسسة التأمينات الاجتماعية	
		١٠٠٠٠ منظمة التحرير الفلسطينية	
		٢٠٠٠٠ بنك التسليف والادخار	
	٢٥٠٠	حـ/الإيرادات (جزاءات العاملين)	
		استحقاق المرتبات عن شهر سبتمبر ١٩٨٨	

(٣) سداد المستحق للجهات الأخرى:

		من مذكورين	٩/٣٠
٥٠٠٠٠		حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى (مؤسسة التأمينات الأجتماعية)	
٦٠٠٠٠		حـ/المصروفات ـ (المرتبات ـ حصة الحكومة في التأمين والتقاعد)	
	١١٠٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سـداد المستحق لمؤسسـة التـأمينـات عن حصـة الموظفين وحصة الحكومة	
١٠٠٠٠		من حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى (منظمة التحرير الفلسطينية)	٩/٣٠
	١٠٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق لمنظمة التحرير الفلسطينية	
٢٠٠٠٠		من حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى (بنك التسليف والادخار)	٩/٣٠
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق ل~~بنك الكويت المركزي~~ بنك التسليف والادخار	

ملاحظات على الحل :

١ ـ تم توسيط حـ/العهد ـ دفعات نقدية داخلية حيث أنها مرتبات شهرية لجميع العاملين تحول عن طريق الحاسب الآلي (جعل حـ/العهد مديناً بصافي المرتبات).

٢ ـ بتسجيل إستحقاق المرتبات (اجمالي المرتبات)، وإضافة صافي المرتبات لحساب العاملين بالبنوك المحلية يتم تسوية حـ/العهد ـ دفعات نقدية داخلية واقفاله لأن رصيده (إن وجد) يمثل المرتبات التي لم تصرف لأصحابها (لم يتم اضافتها لحساباتهم).

٣ ـ قيمة الجزاءات المخصومة من المرتبات رحلت لحساب الإيرادات.

٤ ـ المبالغ المخصومة للجهات الأخرى (مؤسسة التأمينات الاجتماعية، بنك التسليف والادخار، منظمة التحرير الفلسطينية) أضيف لحساب الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى بجعله دائناً.

٥ ـ تم حساب صافي المرتبات على النحو التالي :

إجمالي المرتبات		٥٠٠٠٠٠ دينار
الاستقطاعات :		
حصة الموظفين في التأمينات	٥٠٠٠٠	
منظمة التحرير الفلسطينية	١٠٠٠٠	
بنك التسليف والادخار	٢٠٠٠٠	
جزاءات	٢٥٠٠	
اجمالي الاستقطاعات	ـــــــ	٨٢٥٠٠
صافي المرتبات		٤١٧٥٠٠ دينار

٦ ـ تم سداد المستحق للجهات الأخرى بجعل حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى مديناً وحـ/البنك المركزي دائناً.

٧ ــ تم سـداد المستحق لمؤسسة التـأمينات الاجتـماعية وهـو يعـادل حصـة المـوظفين (٥٠٠٠٠) مضـافاً إليهـا حصـة الحكـومـة (٦٠٠٠٠)، أي ١١٠٠٠٠ دينار.

٨ ــ إجمالي المرتبات عن الشهر تعادل إجمالي المرتب الشهري مضافاً إليـه ما تساهم به الحكومة في التـأمين والتقـاعد، أي ٥٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ = ٥٦٠٠٠٠ دينار.

مثال (٤)

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالمرتبات في وزارة الصحة:

١ ــ في ١٠ اكتوبر ١٩٨٨ وصـل إخطار من البنـك المركـزي يفيد بـارتجاع مـرتب إثنين من المـوظفين لم يتسلما مـرتباهمـا خلال المـدة المقررة لصرف المـرتبات وبيانهما كما يلي:

ابراهيم حسين	٤٢٠ دينار
محمد عبدالله	٣٨٠ دينار

٢ ــ في ٢٥ اكتـوبر ١٩٨٨ تقـدم الموظف ابـراهيم حسين مـطالبـاً بصرف مرتبه وقد تم صرفه بموجب شيك.

٣ ــ في ٢٨ اكتوبر ١٩٨٨ تقدم الموظف محمد عبدالله مطالباً بصرف مـرتبه وقد تم صرفه بموجب شيك.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

		(١) تسجيل ارتجاع المرتبات:	
٨٠٠		من حـ/بنك الكويت المركزي	١٠/١٠
	٨٠٠	إلى حـ/الأمانات ـ مرتجع مرتبات	
		٤٢٠ ابراهيم حسين	
		٣٨٠ محمد عبدالله	
		المرتبات المـرتجعة لعـدم صرفها خـلال المدة المقـررة للصرف	

٤٢٠		من حـ/الأمانات ـ مرتجع مرتبات	١٠/٢٥
		(ابراهيم حسين)	
	٤٢٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		إعـادة صرف المرتب المستحق للمـوظف ابـراهيم حسين	
٣٨٠		من حـ / الأمانات ـ مرتجع مرتبات	١٠/٢٨
		(محمد عبدالله)	
	٣٨٠	إلى حـ / بنك الكويت المركزي	
		إعادة صرف المستحق لمحمد عبدالله	

مثال رقم (٥)

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالمرتبات في وزارة التربية عن يناير ١٩٨٨

١ ــ في ١٩٨٨/٢/٢ تقرر وقف صرف مرتب الموظف أحمد سليمان بقرار إداري وقدره ٣٠٠ دينار إجمالي بعد خصم ٦٠ دينار لمؤسسة التأمينات الاجتماعية وقد تم استرداده عن طريق ايداعه الصندوق.

٢ ــ في تاريخه تقرر وقف صرف مرتب الموظف محمد أبو العيون نتيجة لقرار قضائي ويبلغ صافي المرتب ٤٨٠ دينار والاستقطاعات لمؤسسة التأمينات الاجتماعية ١٢٠ دينار وقد تم استرداده عن طريق البنك المركزي.

٣ ــ في ١٩٨٨/٢/١٥ تقرر إعادة صرف المرتب للموظف أحمد سليمان لثبوت أحقية الموظف في مرتبه وزوال أسباب الايقاف وتم الصرف بشيك.

٤ ــ في ١٩٨٨/٢/١٦ ثبت عدم استحقاق الموظف محمد أبو العيون لمرتبه الموقوف، مع العلم بأن حصة الحكومة في التأمين والتقاعد المدفوعة عن الموظف ٢١٠ دينار.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة وكذلك قيود اليومية في نهاية السنة المالية بفرض استمرار وقف صرف مرتب الموظف محمد أبو العيون على النحو التالي:

		(١) وقف صرف مرتب الموظف أحمد سليمان	
٢٤٠		من حـ / النقدية بالصندوق	١٩٨٨/٢/٢
	٢٤٠	إلى حـ/الأمانات ـ مرتبات موقوفة	
		(الموظف أحمد سليمان)	
		وقف صرف المرتب بقرار إداري واسترداده وتعليته للأمانات بالصافي	
		(٢) وقف صرف مرتب الموظف محمد أبو العيون	
٤٨٠		من حـ/بنك الكويت المركزي	٢/٢
	٤٨٠	إلى حـ/الأمانات ـ مرتبات موقوفة	
		(الموظف محمد أبو العيون)	
		وقف صرف المرتب بقرار قضائي واسترداد البنك للصافي وتعليته للأمانات	
		(٣) إعادة صرف المرتب للموظف أحمد سليمان	
٢٤٠		من حـ/الأمانات ـ مرتبات موقوفة	٢/١٥
		(الموظف أحمد سليمان)	
	٢٤٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		إعادة صرف مرتب الموظف بعد زوال سبب الإيقاف	
		(٤) عدم استحقاق الموظف محمد أبو العيون لمرتبه	
		من مذكورين	٢/١٦
٤٨٠		حـ/الأمانات ـ مرتبات موقوفة	
		(الموظف محمد أبو العيون)	
٣٣٠		حـ/العهد ـ مبالغ تحت التحصيل	
		(مؤسسة التأمينات الاجتماعية)	
	٨١٠	إلى حـ/المصروفات (بالاستبعاد ـ مرتبات)	
		عدم استحقاق الموظف للمرتب واستبعاد إجمالي المرتب من المصروفات واثبات مديونية المؤسسة عما تم خصمه من المرتب عن كل من حصة الموظف وحصة الحكومة في التأمين والتقاعد.	

(٥) خصم المستحق على مؤسسة التأمينات من المستحق لها في الشهر التالي

٣٣٠ من حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات ٢٩ فبراير ١٩٨٨
لحساب جهات أخرى
(مؤسسة التأمينات الاجتماعية)
٣٣٠ إلى حـ/عهد ـ مبالغ تحت التحصيل
(مؤسسة التأمينات الاجتماعية)
خصم المستحق على مؤسسة التأمينات من المستحق لها عن شهر فبراير ١٩٨٨

(٦) نهاية السنة المالية (١٩٨٨/٦/٣٠):

٣٦٠٠ من حـ/المصروفات ـ مرتبات نقدية ١٩٨٨/٦/٣٠
٣٦٠٠ إلى حـ/الأمانات ـ مرتبات موقوفة
(الموظف محمد أبو العيون)
الخصم من المصروفات بقيمة إجمالي المرتبات الموقوفة لمدة ٦ شهور وتعليتها لحساب الأمانات

١٢٦٠ من حـ/المصروفات ـ حصة الحكومة في التأمين والتقاعد
١٢٦٠ إلى حـ/الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية
(مرتبات ـ حصة الحكومة في التأمين والتقاعد)
تسجيل استحقاق حصة الحكومة في نهاية السنة المالية

ملاحظات على الحل:

١ ــ تعلى المرتبات الموقوفة لحساب الأمانات ـ مرتبات موقوفة بصافي المرتب إلى أن يتم اتخاذ قرار بشأنها. بالنسبة للموظف أحمد سليمان على سبيل المثال (٣٠٠ - ٦٠) = ٢٤٠ دينار.

٢ ــ عند إعادة صرف المرتبات الموقوفة يتم تسوية المبالغ المعلاه أمانات وإصدار شيك أو إذن صرف بالسداد.

٣ ــ إذا تبين عدم استحقاق صاحب الحق للمرتب يتم الاستبعاد من المصروفات بقيمة المرتب الإجمالي مضافاً إليه حصة الحكومة في التأمين والتقاعد (٦٠٠ + ٢١٠) كما يتم جعل مؤسسة التأمينات الاجتماعية مدينة بكل من حصة الموظف وحصة الحكومة ويجعل حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التحصيل مديناً بما تم خصمه عن مرتبات شهر يناير مضافاً إليه حصة الحكومة (١٢٠ + ٢١٠).

٤ ــ في الشهر التالي يتم خصم المبلغ المستحق على مؤسسة التأمينات الاجتماعية ـ كما يتضح في البند (٣) سابقاً ـ من الدفعات المستحقة لها في الشهر التالي.

٥ ــ في نهاية السنة المالية إذا استمر ايقاف صرف المرتب فيتم الآتي:

ــ الخصم على مصروفات السنة الحالية بإجمالي المرتبات الموقوفة وذلك من تاريخ الوقف وحتى نهاية السنة المالية وتعلية المبلغ لحساب الأمانات ـ مرتبات موقوفة. (٦ شهور × ٦٠٠ = ٣٦٠٠ دينار).

ــ اعتبار حصة الحكومة في التأمين والتقاعد مصروفات مستحقة في نهاية السنة المالية تخصم على مصروفات السنة الحالية وتعلى على حساب الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية إلى أن يتم تسويتها بعد اتخاذ قرار بشأن المرتب الموقوف خلال السنة القادمة (٦ شهور × ٢١٠ = ١٢٦٠ دينار)

مشتريات المستلزمات والتعاقد على الأعمال الانشائية :

تنظم لائحة المناقصات عمليات الشراء بصفة عامة سواء كانت شراء خدمة أو شراء وسائل ومعدات أو أعمال وانشاءات. وباختصار قد تكون هناك بعض المشتريات صغيرة الحجم أو ذات طبيعة معينة يسمح بشرائها مباشرة (الشراء المباشر)، إلا أن الطريقة العامة للمشتريات الحكومية تتم عن طريق ما يعرف بالمناقصات والممارسات إحكاماً للرقابة على عمليات الشراء وتحقيقاً للكفاءة والحصول على أفضل الأسعار.

وقد يتم سداد قيمة المشتريات مباشرة عن طريق الصندوق أو البنك وقد يتم في حالات أخرى استخدام نظام العهد النقدية المؤقتة والدائمة. بالإضافة إلى ذلك قد يتم السداد من خلال فتح اعتماد مستندي وخاصة بالنسبة للمستلزمات والوسائل والمعدات المستوردة من الخارج. كما قد تتضمن عملية السداد دفع مبالغ مقدمة قبل التوريد أو التنفيذ الفعلي للأعمال والانشاءات.

وفيما يلي أهم الموضوعات المتعلقة بشراء المستلزمات والأعمال الانشائية. وعلى وجه الخصوص نعالج ما يتصل بعمليات الشراء وطرق السداد المتبعة التالية:

١ ــ الشراء المباشر.
٢ ــ العهد النقدية المؤقتة.
٣ ــ العهد النقدية الدائمة.
٤ ــ الدفعات المقدمة.
٥ ــ الشراء بالمناقصات.
٦ ــ الاعتمادات المستندية.

١ ــ الشراء المباشر:

قد يتم الشراء المباشر بالنسبة للأصناف العاجلة أو للظروف الطارئة أو إذا

كانت قيمة المشتريات تقل عن حد معين، وكذلك بالنسبة للمشتريات المتعلقة بالدفاع أو الأمن العام والتي يراد الاحتفاظ بسرية المعلومات عنها. في مثل هذه الحالات تستثنى عمليات الشراء من اتباع إجراءات المناقصات العامة.

مثال رقم (٦)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالشراء باحدى الجهات الحكومية:

١ ــ في أول مارس قام المورد عثمان عايد بتوريد مواد مهمات بمبلغ ٢٠٠٠ دينار وقد تم صرف القيمة بموجب شيك.

٢ ــ في ١٠ مارس تم سداد فاتورة اصلاح وصيانة بعض سيارات الجهة للشركة الهندسية قيمتها ٥٠ دينار صرفت بموجب أذن صرف.

٣ ــ في ١٥ مارس تم شراء بعض الأجهزة والمعدات من شركة المعدات الحديثة بلغت قيمتها ٣٠٠٠ دينار صرفت بموجب شيك.

٤ ــ في ٣١ مارس تم سداد الايجار المستحق على الجهة عن شهر إبريل وقدره ٥٠٠٠ دينار بموجب شيك.

٥ ــ في ١٠ إبريل تم سداد فاتورة التليفون عن شهر مارس وقدرها ٣٥٠ دينار بموجب شيك.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

٢٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ مستلزمات سلعية (مواد ومهمات)	أول مارس
	٢٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		شراء أدوات ومهمات وسداد ثمنها بموجب شيك	
٥٠		من حـ/المصروفات ـ خدمات (صيانة)	١٠ مارس
	٥٠	إلى حـ/النقدية بالصندوق	
		سداد مصروفات صيانة السيارات من الصندوق	

٣٠٠٠		من حـ/ المصروفات ـ وسائل نقل ومعدات	١٥ مارس
	٣٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		شراء معدات وأجهزة بموجب شيك	
٥٠٠٠		من حـ / المصروفات ـ خدمات (ايجار)	٣١ مارس
	٥٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد الايجار المستحق عن شهر ابريل بموجب شيك	
٣٥٠		من حـ/المصروفات ـ خدمات (تليفون)	١٠ ابريل
	٣٥٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد فاتورة تليفون شهر مارس بشيك	

العهد النقدية المؤقتة :

سبق أن تعرضنا لمفهوم العهد النقدية المؤقتة والتي يمثلها حساب عهد نقدية مؤقتة . وتلجأ الجهات الحكومية للدفع عن طريق العهد النقدية المؤقتة عند الاضطرار لصرف مبلغ معين أو عند شراء المستلزمات العاجلة أو إذا تطلب الأمر صرف قيمة المشتريات عند استلامها . ويتضمن هذا النظام صرف مبلغ مقدماً لأحد الموظفين ليقوم بالشراء والسداد وبعد ذلك تقدم المستندات الدالة على الصرف والنقدية الباقية (إن وجدت) لإجراء التسويات اللازمة .

مثال رقم (٧)

١ ــ في أول مارس ١٩٨٨ تم صرف ٥٠ دينار نقداً للسيد/أحمد عبدالسلام الموظف بإدرة المشتريات لشراء مواد غذائية بصفة عاجلة . في ٥ مارس ١٩٨٨ تقدم الموظف المذكور بمستندات الصرف وتمت تسوية العهدة .

٢ ــ في ٢٠ مارس ١٩٨٨ صرف بموجب شيك بلغ ٥٠٠ دينار للسيد/عبدالرحمن محمد الموظف بإدارة المشتريات لشراء أدوات ومهمات . في ١٠ ابريل ٨٨ قدم الموظف مستندات صرف مبلغ ٤٦٠ دينار وقام بتوريد ما تبقى من عهدة للصندوق وتمت تسوية العهدة .

٣ ــ في ١٥ ابريل ٨٨ صرف مبلغ ١٠٠ دينار [redacted] للسيـد ابراهيم عـامر من الصندوق لتأجير سيارات لأغراض رحلة تدريبية لموظفي الجهـة. وفي يوم ٢٠ ابريل قدم الموظف مستندات صرف بمبلغ ٩٠ دينار وتم توريد الباقي للصندوق.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		(١) أ ــ انشاء العهدة	أول مارس
٥٠		من حـ/ عهد نقدية ـ مؤقتة	
		طرف السيد/أحمد عبدالسلام	
	٥٠	إلى حـ/النقدية بالصندوق	
		انشاء عهدة للموظف المذكور لشراء مواد غذائية عاجلة.	
		ب ــ تسوية العهدة:	
٥٠		من حـ/المصروفات ـ مواد غذائية	٥ مارس
	٥٠	إلى حـ/ عهد نقدية ـ مؤقتة	
		طرف السيد/أحمد عبدالسلام	
		(٢) أ ــ انشاء العهدة:	٢٠ مارس
٥٠٠		من حـ/عهد نقدية ـ مؤقتة	
		طرف السيد/عبدالرحمن محمد	
	٥٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		انشاء عهدة للموظف المذكور لشراء أدوات ومهمات	
		ب ــ تسوية العهدة:	١٠ ابريل
		من مذكورين	
٤٦٠		حـ/المصرفات ـ أدوات ومهمات	
٤٠		حـ/النقدية بالصندوق	
	٥٠٠	إلى حـ/عهد نقدية ـ مؤقتة	
		طرف السيد/عبدالرحمن محمد	
		تسوية العهدة المؤقتة طرف الموظف المذكور	

		(٣) أ ـ إنشاء العهدة :	١٥ ابريل
١٠٠		من حـ/عهد نقدية ـ مؤقتة طرف السيد/ابرهيم عامر	
	١٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي انشاء عهدة للموظف المذكور لتأجير سيارة للعاملين	
		ب ـ تسوية العهدة :	٢٠ ابريل
		من مذكورين	
٩٠		حـ/المصروفات ـ ايجار سيارات	
١٠		حـ/النقدية بالصندوق	
	١٠٠	إلى حـ/عهد نقدية ـ مؤقتة طرف السيد/ابراهيم عامر تسوية العهدة طرف الموظف المذكور	

ملاحظات على الحل :

١ ـ عند انشاء العهدة المؤقتة لا يتم الخصم على أنواع بنود المصروفات وإنما يجعل حـ/عهد نقدية ـ مؤقتة باسم الموظف الذي بطرفه العهدة مديناً.

٢ ـ عند تسوية العهدة يتم الخصم على أنواع بنود المصروفات بمقدار ما تم صرفه فعلاً، كما يجعل حـ/النقدية بالصندوق مديناً بما تم توريده من نقدية باقية (إن وجدت)، ويتم تسوية العهدة بجعل حساب العهد السابق دائناً لاقفاله.

٣ ـ يترتب على التسوية أن يصبح حساب العهدة صفراً.

٤ ـ في نهاية السنة المالية يجب تسوية جميع حسابات العهد النقدية لاقفالها بالدفاتر، كما يتم إعادة فتحها في بداية السنة المالية الجديدة إذا لزم الأمر.

٣ ـ العهد النقدية الدائمة :

سبق أن تعرضنا لمفهوم العهد النقدية الدائمة والتي يمثلها حساب عهدة نقدية ـ دائمة. وتلجأ الجهات الحكومية إلى استخدام نظام العهد الدائمة تخفيفاً

للعبء على الصندوق واختصاراً للوقت اللازم لاستخراج الشيكات ولا سيما بالنسبة للمبالغ الضئيلة أو التي لا تحتمل التأجيل.

مثال رقم (٨)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالعهد الدائمة بالهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب:

١ ــ في ١/٤/٨٨ تقرر انشاء عهدة دائمة بكلية الدراسات التجارية قيمتها ٥٠٠ دينار عهد بها للسيد / اسماعيل توفيق الموظف بالكلية للصرف منها على الأمور العاجلة، وتم صرف القيمة بشيك.

٢ ــ في ٣٠/٤/٨٨ تقدم السيد/اسماعيل توفيق بتقديم مستندات صرف تفاصيلها على النحو التالي:

٢٠٠ دينار مصروفات بريد وتلغراف.

١٥٠ دينار إعلانات في الجرائد.

١٢٠ دينار مصروفات متنوعة.

وقد تمت استعاضة العهدة بموجب شيك.

٣ ــ في ٥/٥/٨٨ نظرا لأن حركة الصرف من عهدة كلية الدراسات التجارية كبيرة فقد تقرر زيادة العهدة لتصبح ٦٠٠ دينار وتم صرف الزيادة من الصندوق.

٤ ــ في ٣١/٥/٨٨ تمت استعاضة العهدة وقدم الموظف اسماعيل توفيق مستندات صرف متنوعة قيمتها ٥٢٠ دينار وتم صرف القيمة بموجب شيك.

٥ ــ في نهاية السنة المالية (٣٠/٦/١٩٨٨) تم جرد العهدة وتسويتها واقفالها بعد أن تم توريد النقدية الباقية بالصندوق. وقد كانت بيانات العهدة على النحو التالي:

٥٦٠ دينار قيمة مستندات صرف

٤٠ دينار نقدية باقية .

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي :

		(١) انشاء العهدة :	
٥٠٠		من حـ/عهد نقدية ـ دائمة	٨٨/٤/١
		طرف السيد/اسماعيل توفيق	
	٥٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		انشاء عهدة دائمة وصرف قيمتها بموجب شيك	
		(٢) استعاضة العهدة الدائمة :	
٤٧٠		من حـ/المصروفات	٤/٣٠
		٢٠٠ مصروفات بريد وتلغراف	
		١٥٠ إعلانات في الجرائد	
		١٢٠ مصروفات متنوعة	
	٤٧٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		استعاضة العهدة والخصم على أنواع بنود مصروفات الميزانية	
		(٣) زيادة العهدة الدائمة :	
١٠٠		من حـ/عهد نقدية ـ دائمة	٥/٥
		طرف السيد/اسماعيل توفيق	
	١٠٠	إلى حـ/النقدية بالصندوق	
		زيادة قيمة العهدة الدائمة طرف السيد/اسماعيل وصرف الزيادة من الصندوق	
		(٤) استعاضة العهدة الدائمة :	
٥٢٠		من حـ/المصروفات (النوع المختص)	٥/٣١
	٥٢٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		استعاضة العهدة والخصم على أنواع بنود مصروفات الميزانية	

(٥) تسوية واقفال العهدة الدائمة في نهاية السنة المالية:

			٨٨/٦/٣٠
		من مذكورين	
٥٦٠		حـ/المصروفات (النوع المختص)	
٤٠		حـ/النقدية بالصندوق	
	٦٠٠	إلى حـ/عهد نقدية ـ دائمة طرف السيد/اسماعيل توفيق	
		تسوية واقفال العهدة في نهاية السنة المالية بالخصم على أنواع بنود مصروفات الميزانية وتوريد النقدية الباقية للصندوق	

ملاحظات على الحل:

١ ــ عند انشاء العهدة النقدية الدائمة لا يتم الخصم على أنواع بنود المصروفات وإنما يجعل حـ/عهد نقدية ـ دائمة باسم الموظف الذي بطرفه العهدة مديناً.

٢ ــ عند زيادة العهدة يجعل حـ/عهد نقدية ـ دائمة باسم الموظف الذي بطرفه العهدة مديناً.

٣ ــ يتم الخصم على أنواع بنود مصروفات الميزانية (تسجيل المصروفات) عند إجراء عملية استعاضة العهدة.

٤ ــ لا يتأثر حـ/عهد نقدية ـ دائمة بعملية الاستعاضة حيث لا يحدث تغيير في قيمة العهدة لأن صاحب العهدة يستعوض مستندات الصرف بنقدية ليبدأ فترة جديدة وبحوزته نقدية تعادل قيمة العهدة.

٥ ــ في نهاية السنة المالية يتم تسوية العهدة واقفالها وذلك بالخصم على أنواع بنود المصروفات بقيمة مستندات الصرف وتوريد النقدية الباقية واقفال حـ/ عهد نقدية دائمة بجعله دائناً ويصبح رصيده صفراً.

مثال رقم (٩)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالعهد الدائمة في الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب:

١ ــ في أول إبريل ١٩٨٨ تقرر انشاء عهده دائمة بكلية العلوم الصحية بمبلغ ٨٠٠ دينار وعهد بها للسيد/أسامة سعيد الموظف بالكلية وقد تم الصرف بموجب شيك.

٢ ــ في ١٩٨٨/٤/٣٠ تمت استعاضة العهدة بموجب شيك حيث قدم الموظف أسامة مستندات صرف قيمتها ٤٢٠ دينار.

٣ ــ في ١٩٨٨/٥/١٠ نظراً لضعف حركة الصرف من العهدة تقرر تخفيضها بمبلغ ١٠٠ د.ك وقام الموظف أسامة بتوريد قيمة التخفيض لصندوق الهيئة.

٤ ــ في ١٩٨٨/٥/٣١ تقدم الموظف أسامة باستعاضة العهدة وقدم مستندات صرف قيمتها ٣٢٠ دينار، وقد صاحب عملية الاستعاضة قرار بتخفيض العهدة لتصبح ٥٠٠ دينار فقط وتمت الاستعاضة بموجب شيك.

٥ ــ في نهاية السنة المالية ١٩٨٨/٦/٣٠ تم جرد العهدة وتسويتها واقفالها بعد توريد رصيد العهدة لصندوق الهيئة. وقد بلغت قيمة مستندات الصرف حتى تاريخه ٣٨٠ دينار.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

٨٠٠		(١) انشاء العهدة الدائمة: من حـ/عهد نقدية ـ دائمة طرف السيد/أسامة سعيد	٨٨/٤/١
	٨٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي قرار بانشاء عهده دائمة بكلية العلوم الصحية بعهدة السيد/أسامة سعيد وصرف القيمة بشيك.	

		(٢) استعاضة العهدة الدائمة :	
٤٢٠		من حـ/المصروفات (النوع المختص)	٤/٣٠
	٤٢٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		استعـاضـة العهـدة والخصم عـلى أنـواع بنـود مصروفات الميزانية	
		(٣) تخفيض العهدة الدائمة :	
١٠٠		من حـ/النقدية بالصندوق	٥/١٠
	١٠٠	إلى حـ/عهد نقدية ـ دائمة	
		طرف السيد/أسامة سعيد	
		تخفيض العهـدة النقـديـة لكليـة العلوم الصحيـة وتوريد قيمة التخفيض لصندوق الهيئة .	
		(٤) استعاضة وتخفيض العهدة الدائمة :	
٣٢٠		من حـ/ المصروفات (النوع المختص)	٥/٣١
		إلى مذكورين	
	٢٠٠	حـ/عهد نقدية ـ دائمة	
		طرف السيد/أسامة سعيد	
	١٢٠	حـ/بنك الكويت المركزي	
		تخفيض العهدة واستعاضتها بالفـرق بين المنصرف وقيمة التخفيض	
		(٥) تسوية العهدة واقفالها في نهاية السنة المالية :	
		من مذكورين	
٣٨٠		حـ / المصروفات (النوع المختص)	٦/٣٠
١٢٠		حـ/النقدية بالصندوق	
	٥٠٠	إلى حـ/عهد نقدية ـ دائمة	
		طرف السيد/أسامة سعيد	
		تسوية العهدة واقفالها في نهاية السنة الماليـة بالخصم على أنواع بنود المصروفات وتـوريد النقـدية البـاقية للصندوق	

ملاحظات على الحل:

١ ــ عند اتخاذ قرار بتخفيض العهدة يجعل حـ/عهدة نقدية ـ دائمة دائناً بقيمة التخفيض.

٢ ــ إذا صاحب عملية الاستعاضة تخفيض قيمة العهدة فإن المبلغ الذي يصرف في الاستعاضة يساوي قيمة مستندات الصرف مطروحاً منها قيمة التخفيض ويجعل به حساب الصندوق دائناً كما يجعل حساب عهد نقدية ـ دائمة بقيمة التخفيض، ويجعل حساب المصروفات مديناً بقيمة مستندات الصرف.

٤ ــ الدفعات المقدمة:

قد يطلب بعض الموردين أو المقاولين أن تدفع لهم الجهة الحكومية مبالغ أو دفعات مقدمة قبل التوريد أو التنفيذ على أن تخصم هذه المبالغ أو الدفعات من المستحق لهم عند التوريد أو عند إعتماد الأعمال المنفذة. وتقضي القواعد المالية بأن لا تزيد المقدمة عن ٢٠٪ من القيمة التعاقدية، ولوزير المالية الحق في الترخيص بتجاوز هذه النسبة.

ولا يتم الخصم على أنواع بنود المصروفات عند الدفع المقدم إنما يجعل حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية مديناً.

وفي تاريخ الاستحقاق (التوريد أو اعتماد الأعمال) يتم الخصم على المصروفات ويقفل حـ/العهد المذكور بجعله دائناً.

مثال رقم (١٠)

فيما يلي بعض العمليات باحدى الجهات الحكومية:

١ ــ في أول اكتوبر ١٩٨٨ تم التعاقد مع المورد خالد الجيار لتوريد قطع غيار قيمتها ٤٠٠٠ دينار، وكانت الشروط تقضى بدفع ٢٠٪ من القيمة كدفعة مقدمة وقد تم سدادها بموجب شيك.

٢ ــ في ٢٥ اكتوبر ١٩٨٨ تم التوريد وسدد المستحق للمورد خالد بموجب شيك.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

		(١) تسجيل سداد الدفعة المقدمة:	
٨٠٠		من حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (قطع غيار)	٨٨/١٠/١
	٨٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد الدفعة المقدمة بواقع ٢٠٪ بموجب شيك	
		(٢) الاستحقاق وسداد باقي القيمة:	
٤٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ قطع غيار	٨٨/١٠/٢٥
		إلى مذكورين	
	٨٠٠	حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (قطع غيار)	
	٣٢٠٠	حـ/بنك الكويت المركزي	
		توريد المستلزمات وسداد باقي القيمة بعد خصم الدفعة المقدمة	

مثال رقم (١١)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بأحد عقود الانشاءات بجامعة الكويت:

١ ــ في أول ديسمبر ١٩٨٧ تم التعاقد مع شركة المقاولات الحديثة لانشاء مقر جديد لاحدى الكليات. وقد كانت قيمة العقد ١,٠٠٠,٠٠٠ دينار. وقد تم صرف الدفعة المقدمة طبقاً لشروط العقد بواقع ٢٠٪ من القيمة التعاقدية بموجب شيك.

٢ ــ في أول فبراير ١٩٨٨ بلغت قيمة الأعمال التي تمت واعتمدت من واقع شهادات المهندسين المقدمة من الشركة ٣٠٠,٠٠٠ دينار وقد تم صرف القيمة المستحقة بموجب شيك.

٣ ــ في أول إبريل ١٩٨٨ بلغت قيمة الأعمال التي تمت واعتمدت من واقع شهادات المهندسين المقدمة من الشركة ٥٠٠,٠٠٠ دينار وقد تم صرف القيمة المستحقة بموجب شيك.

٤ ــ في ٢٠ مايو ١٩٨٨ تم استلام مقر الكلية بعد تنفيذ الأعمال بالكامل وتم صرف باقي المستحق للشركة مع حجز ٥٪ من القيمة التعاقدية تدفع في نهاية فترة الضمان وهي ٦ شهور من تاريخه، وقد تم رد المبلغ المحتجز في نهايتها.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

		(١) سداد الدفعة المقدمة:	
٢٠٠٠٠٠		من حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (مشاريع انشائية)	٨٧/١٢/١
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد ٢٠٪ من القيمة التعاقدية لشركة المقاولات الحديثة	
		(٢) تسجيل ما تم اعتماده وسداد المستحق عنه للشركة:	
٣٠٠٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ مشاريع انشائية	٨٨/٢/١
		إلى مذكورين	

	٦٠٠٠٠	حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (مشاريع انشائية)	
	٢٤٠٠٠٠	حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق عن الأعمال المعتمدة بعد خصم مقابل الدفعة المقدمة.	
		(٣) تسجيل ما تم اعتماده وسداد المستحق عنه للشركة :	
٥٠٠٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ مشاريع انشائية	٨٨/٤/١
		إلى مذكورين	
	١٠٠٠٠٠	حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (مشاريع انشائية)	
	٤٠٠٠٠٠	حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق عن الأعمال المعتمدة بعد خصم مقابل الدفعة المقدمة	
		(٤) تسوية المستحق للشركة بعد تنفيذ الأعمال بالكامل وحجز نسبة الضمان :	
٢٠٠٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ مشاريع انشائية	٨٨/٥/٢٠
		إلى مذكورين	
	٤٠٠٠٠	حـ/ العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (مشاريع انشائية)	
	٥٠٠٠٠	حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (شركة المقاولات الحديثة)	
	١١٠٠٠٠	حـ/بنك الكويت المركزي	
		تنفيذ الشركة للأعمال بالكامل واستلامها وسداد المستحق لها بعد حجز ٥٪ تدفع بعد انتهاء فترة الضمان.	

(٥) بعد انتهاء فترة الضمان :

٥٠٠٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (شركة المقاولات الحديثة)	٨٨/١١/٢٠
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق للشركة بعد انتهاء فترة الضمان	

ملاحظات على الحل :

١ ـ المبالغ المدفوعة مقدماً تسجل كمصروفات مقدمة في حـ/العهد المذكور وعند الاستحقاق يتم اقفال هذا الحساب واثبات المصروفات .

٢ ـ في حالة الأعمال التي تنفذ على مراحل متعددة يتم سداد المستحق عن كل مرحلة تم اعتمادها بعد خصم جزء من الدفعات المقدمة يعادل نصيب (مقابل) تلك الأعمال من الدفعات المقدمة . فعلى سبيل المثال بالنسبة للعملية رقم (٢) بتاريخ أول فبراير ١٩٨٨ تمت التسوية على النحو التالي :

المستحق عن الأعمال المعتمدة	٣٠٠,٠٠٠ دينار
مقابل الأعمال المعتمدة من الدفعات المقدمة :	٦٠,٠٠٠ دينار
$(\frac{٢٠}{١٠٠} \times ٣٠٠٠٠٠)$	
المطلوب سداده عن الأعمال المعتمدة	٢٤٠,٠٠٠ دينار

٣ ـ بعد تنفيذ الأعمال بالكامل واعتمادها يصبح رصيد الدفعات المقدمة صفراً ويقفل في الدفاتر .

(٥) الشراء بالمناقصة :

ينظم قانون المناقصات عمليات الشراء في الجهات الحكومية . ويقضى بأن أي عملية شراء (شراء سلع أو الحصول على خدمات أو الأعمال الإنشائية) تزيد قيمتها للصنف الواحد عن ٥٠٠٠ دينار يجب أن تتم عن طريق إجراء مناقصة . ويشرف على إجراءات المناقصات لجنة المناقصات المركزية .

وتعتبر المناقصات الصورة العامة لعمليات الشراء في الجهات الحكومية إذ أنها تمكن من أحكام الرقابة والتأكد من أن الجهات الحكومية قد حصلت على أفضل الأسعار لنفس المواصفات المحددة، بالإضافة إلى ذلك فإن إجراءات المناقصات في حد ذاتها تمثل نوعاً من الرقابة تمنع أو تقلل من التلاعب وإهدار المال العام.

ونتعرض فيما يلي لأهم النقاط المتعلقة بالجوانب المحاسبية للشراء عن طريق المناقصات:

أ ــ يجب أن تطرح المناقصة مرة واحدة لما تحتاجه الجهة من أصناف خلال العام مع جدولة عمليات التوريد.

ب ــ يتضمن الإعلان عن المناقصة في الجرائد اليومية المواصفات الفنية وشروط التسليم وشروط الدفع والتواريخ المحددة لتقديم العطاءات وفتح المظاريف وأية شروط أخرى. ويعد ما يسمى بكراسة الشروط ويتم توفيرها للراغبين في التقدم بعطاءات نظير سداد سعرها.

جـ ــ يتقدم الموردون أو المقاولون بعطاءاتهم في مظاريف مغلقة ويرفق بكل عطاء قيمة التأمين الأولي الذي يتم تقديمه في شكل نقدي أو بشيكات معتمدة أو خطابات ضمان من البنوك. ويهدف هذا التأمين إلى التأكد من جدية مقدم العطاء والتزامه بالتعاقد إذا تم ترسية المناقصة عليه. ويعاد طرح المناقصة مرة أخرى إذا لم يرد عدد كاف من العطاءات.

د ــ تشكل لجنة تسمى لجنة فتح المظاريف لكل جهة حكومية حيث تقوم بتسلم التأمينات الأولية وحصر وتصنيف وترتيب العطاءات حسب أولويتها.

هـ ــ تقوم لجنة المناقصات المركزية بدراسة العطاءات المقدمة والبت فيها واختيار أفضلها على أساس أصلح الأصناف وأرخص الأسعار وترسية المناقصة على صاحب العطاء الأفضل.

و ــ ترد التأمينات الأولية للموردين والمقاولين الذين لم يتم ترسية المناقصة

عليهم. ويصادر التأمين الأولي لمن رسى عليه العطاء ولم يستكمل إجراءات التعاقد.

ز ــ يطالب المورد أو المقاول الذي رست عليه المناقصة بتأمين نهائي وقد يتم تحويل التأمين الأولي إلى تأمين نهائي وتقديم الفرق بينهما. ويكون التأمين النهائي في شكل نقدي أو بشيكات أو خطابات ضمان. والهدف من هذا التأمين هو ضمان توريد وتنفيذ العملية والالتزام بشروط التعاقد.

ح ــ بعد اتمام التوريد أو التنفيذ وفقاً للشروط يتم رد التأمين النهائي للمورد أو المقاول، كما يقدم المورد أو المقاول تأمين خلال فترة الضمان والصيانة يرد له بعد انتهاء هذه الفترة.

ط ــ خطابات الضمان هي الصورة السائدة للتأمينات الأولية والنهائية في دولة الكويت.

ي ــ إذا لم يلتزم المورد أو المقاول بالتنفيذ فإنه يتعرض عادة (طبقاً لشروط التعاقد) لغرامات تأخير وجزاءات، كما قد يتعرض لمصادرة التأمين النهائي وأن يتم التوريد أو التنفيذ بالاستعانة بمورد أو مقاول آخر مع الزام المورد أو المقاول الأصلي بدفع فروق الأسعار.

ويمكن تلخيص العمليات المحاسبية التي تتضمنها عملية الشراء بالمناقصة فيما يلي:

ــ تكاليف طباعة كراسة الشروط وتكاليف الإعلان في الصحف وأية تكاليف إدارية أخرى.

ــ استلام التأمينات الأولية (نقدية، شيكات، خطابات ضمان، خصم من مستحقات) عند فتح المظاريف.

ــ رد التأمينات الأولية بعد البت في العطاءات.

ــ استلام التأمين النهائي (تحويل من تأمين أولي، خصم من مستحقات، نقدية، شيكات، خطابات ضمان).

ــ سداد الدفعات المقدمة للموردين والمقاولين.

ــ احتساب غرامات تأخير، جزاءات، التوريد من مصادر أخرى على حساب المورد أو المقاول الأصلي، مصادرة التأمين النهائي.
ــ سداد المستحقات عن التوريدات أو الأعمال التي تم اعتمادها.
ــ رد التأمين النهائي.

مثال رقم (١٢)

فيما يلي العمليات المتعلقة باحدى المناقصات العامة التي طرحتها وزارة الكهرباء لشراء كابلات كهربائية.

١ ــ في أول يناير ١٩٨٨ طرحت الوزارة مناقصة عامة لتوريد كابلات كهربائية وتم الإعلان عنها في الصحف حيث تكلف الإعلان ٥٠٠ دينار سددت بموجب شيك.
٢ ــ في ٢ يناير سددت الوزارة فاتورة تكاليف طباعة كتيب «كراسة» الشروط التي بلغت ٥٠ دينار بإذن صرف.
٣ ــ في ١٥ يناير بيعت مبيعات كتيب الشروط ١٠٠ كتيب بسعر ٢٠ دينار لكل كتيب وردت للصندوق.
٤ ــ في ٢٠ يناير استرد اثنان من الموردين قيمة ما دفعوه ثمناً لكتيب الشروط لعدولهما عن الدخول في المناقصة بموجب إذن صرف.
٥ ــ في ٢٢ يناير تم فتح المظاريف وتبين أن التأمينات الأولية المقدمة مع العطاءات كانت على النحو التالي:
١٠٠٠ دينار نقداً
٥٠٠٠ دينار شيكات
١٠٠٠٠ دينار خطابات ضمان
١٦٠٠ دينار محولة من تأمين نهائي عن عملية منتهية لأحد الموردين.
٩٠٠ دينار مستقطعة من مستحقات المورد خليل لدى الوزارة والتي تبلغ ٧٥٠٠ دينار وقد صرف له الباقي بموجب شيك.

٦ ــ في أول فبراير ١٩٨٨ تم البت في العطاءات المقدمة وتم ترسية المناقصة على المورد عدنان المطوع الذي كان قد تقدم بتأمين أولي نقدي وقدره ٨٠٠ د.ك.

وقد تمت مطالبة المورد بدفع التأمين النهائي وقدره ٤٠٠٠ دينار وقد سدد الفرق بين التأمين النهائي والتأمين الأولي بموجب شيك.

٧ ــ في ٥ فبراير تم رد قيمة التأمينات الأولية لباقي الموردين بموجب شيكات كما تم رد خطابات الضمان.

٨ ــ في أول ابريل ١٩٨٨ تم توريد الكابلات الكهربائية المطلوبة حيث بلغت تكلفتها ٢٠٠٠٠ دينار وتم سداد المستحق للمورد بموجب شيك.

٩ ــ في تاريخه تم رد قيمة التأمين النهائي المقدم من المورد عدنان بموجب شيك وذلك بعد التأكد من التزامه بكافة شروط التعاقد.

وتكون قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

٥٠٠		من حـ/المصروفات ـ اعلانات في الصحف	٨٨/١/١
	٥٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد قيمة الاعلان عن المناقصة بموجب شيك	
٥٠		من حـ/المصروفات ـ تكاليف طباعة	١/٢
	٥٠	إلى حـ/النقدية بالصندوق	
		سداد تكاليف طباعة كراسة الشروط نقدا	
٢٠٠٠		من حـ/النقدية بالصندوق	١/١٥
	٢٠٠٠	إلى حـ/الإيرادات ـ رسوم مناقصات	
		إيرادات محصلة نقدا من بيع كراسة الشروط	
٤٠		من حـ/الإيرادات (بالاستبعاد) ـ رسوم مناقصات	١/٢٠
	٤٠	إلى حـ/النقدية بالصندوق	
		رد اثنين من كراسة الشروط وسداد القيمة نقداً	

		من مذكورين	١/٢٢
١٠٠٠		حـ/النقدية بالصندوق	
٥٠٠٠		حـ/بنك الكويت المركزي	
	٦٠٠٠	إلى حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية	
		(تأمينات أولية)	
		المحصل نقداً وبشيكات كتأمينات أولية	
١٠٠٠٠		من حـ/بنك ـخطابات ضمان	١/٢٢
	١٠٠٠٠	إلى حـ/تأمينات ـ خطابات ضمان	
		قيد نظامي بقيمة خطابات الضمان المقدمة كتأمينات أولية	
١٦٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية	١/٢٢
		(تأمينات نهائية)	
	١٦٠٠	إلى حـ/ الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية	
		(تأمينات أولية)	
		تحويل تأمين نهائي لأحد المقاولين إلى تأمين أولي	
٧٥٠٠		من حـ/المصروفات (النوع المختص)	١/٢٢
		إلى مذكورين	
	٩٠٠	حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية	
		(تأمينات أولية)	
	٦٦٠٠	حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق للمورد بعد خصم التأمين الأولي	
		من مذكورين	٢/١
٨٠٠		حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية	
		(تأمينات أولية)	
٣٢٠٠		حـ/بنك الكويت المركزي	
	٤٠٠٠	إلى حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية	
		(تأمينات نهائية)	
		تحويل التأمين الأولي المقدم من المقاول عدنان المطوع إلى تأمين نهائي وسداد الفرق بشيك.	

٧٧٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات أولية)	٢/٥
	٧٧٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		رد قيمة التأمينات الأولية لمن لم يتم ترسية المناقصة عليهم	
١٠٠٠٠		من حـ/تأمينات ـ خطابات الضمان	٢/٥
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ بنك ـ خطابات الضمان	
		الغاء القيد النظامي لرد خطابات الضمان المقدمة كتأمينات أولية.	
٢٠٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ كابلات كهربائية	٤/١
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		توريد الكابلات الكهربائية وسداد قيمتها بموجب شيك	
٤٠٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات نهائية)	٤/١
	٤٠٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		رد قيمة التأمين النهائي لتنفيذ المورد لالتزاماته	

ملاحظات على الحل:

١ ــ تم احتساب المبالغ المرتدة عن التأمينات الأولية في العملية رقم (٧) على النحو التالي:

ــ التأمينات التي ترد نقداً وبشيكات:

التي استلمت نقداً	١٠٠٠ دينار
التي استلمت بشيكات	٥٠٠٠ دينار
المحولة من تأمينات نهائية	١٦٠٠ دينار
المستقطعة من مستحقات	٩٠٠ دينار
	٨٥٠٠ دينار

المحول كتأمين نهائي باسم عدنان	٨٠٠ دينار
المبلغ الواجب رده	٧٧٠٠ دينار

ــ التأمينات المرتدة في شكل خطابات ضمان وقدرها ١٠٠٠٠ دينار

٢ ــ بعد رسو المناقصة على عدنان المطوع تم تحويل التأمين الأولي إلى تأمين نهائي وتحصيل شيك بالفرق كما جاء بالعملية رقم (٦):

التأمين النهائي	٤٠٠٠ دينار
التأمين الأولي	٨٠٠ دينار
المبلغ المحصل بشيك	٣٢٠٠ دينار

مثال رقم (١٣)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالمناقصات بإحدى الإدارات الحكومية:

١ ــ في ١٩٨٨/١٠/١ تم استلام اعمال انشائية من أحد المقاولين وتم سداد آخر دفعة مستحقة وقدرها ١٠٠٠٠ دينار بشيك. كما تم رد التأمين النهائي المقدم منه في شكل خطاب ضمان قيمته ٥٠٠٠ دينار.

٢ ــ في ٥ أكتوبر ١٩٨٨ تأخر المورد عمر حسنين عن توريد المواد الغذائية المتفق عليها قيمتها التعاقدية ٢٠٠٠ دينار. وقد أسندت العملية إلى المورد عبد السلام شاهين وقد تم توريد نفس التوريدات بمبلغ ٢٢٠٠ دينار دفعت له بموجب شيك. وقد تم تحميل المورد عمر بغرامة تأخير قدرها ١٥٠ دينار.

وفي ١٠ منه رد باقي التأمين النهائي وقدره ٥٠٠ دينار الذي قدمه المورد عمر حسنين بشيك بعد خصم المستحق عليه من فروق أسعار وغرامات تأخير.

٣ ــ في ١٩٨٨/١١/٢١ عند استلام عمليات الصيانة التي تم تنفيذها من قبل المقاول صفوت ابراهيم تبين أن هناك بعض المخالفات لشروط التعاقد وقد تم خصم مبلغ ٥٠٠ دينار كغرامات وسدد باقي المستحق للمقاول وقدره ٨٥٠٠

دينار بموجب شيك منها ١٠٠٠ دينار قيمة التأمين النهائي المقدم منه عند التعاقد.

٤ ــ في ١٩٨٨/١٢/١ تأخر المورد محمود عثمان عن تسليم المواد والمهمات المتفق على توريدها ووقعت عليه غرامة تأخير قدرها ٢٠٠ دينار خصمت من التأمين النهائي المقدم منه.

وفي ١٠ منه تقدم المورد بعذر مقبول عن التأخير وقد تقرر رفع الغرامة واستلام العمل وسدد المستحق له وقدره ٢٠٠٠ دينار ورد له التأمين النهائي وقدره ٤٠٠ دينار بموجب شيك.

وتكون قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

١٠٠٠٠		من حـ/ المصروفات ـ انشاءات	٨٨/١٠/١
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		سداد المستحق عن الأعمال الانشائية المستلمة	
٥٠٠٠		من حـ / تأمينات ـ خطابات ضمان	١٠/١
	٥٠٠٠	إلى حـ / بنك ـ خطابات ضمان	
		رد خطاب الضمان والغاء القيد النظامي	
		من مذكورين	١٠/٥
٢٠٠٠		حـ/ المصروفات ـ مواد غذائية	
٣٥٠		حـ/ الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات نهائية)	
		إلى مذكورين	
	٢٢٠٠	حـ/ بنك الكويت المركزي	
	١٥٠	حـ/ الايرادات (غرامات تأخير)	
		تأخر المورد عمر عن التوريد وتحميله فروق الأسعار وغرامات التأخير وتكليف المورد عبدالسلام بالتوريد.	
١٥٠		من حـ/ الامانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات نهائية)	١٠/١٠

	١٥٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		رد بـاقي التأمـين النهائي بعـد خصم المستحق عـلى المورد	
		من مذكورين	١١/٢١
٨٠٠٠		حـ/المصروفات ـ الصيانة	
١٠٠٠		حـ/الامانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمين نهائي)	
		إلى مذكورين	
	٨٥٠٠	حـ/ بنك الكويت المركزي	
	٥٠٠	حـ/ الايرادات (غرامات وجزاءات)	
		سداد المستحق للمقاول صفوت ورد التأمين النهائي بعد خصم غرامات التأخير الموقعة عليه .	
٢٠٠		من حـ/ الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات نهائية)	١٢/١
	٢٠٠	إلى حـ/ الايرادات (غرامات تأخير)	
		تأخير المورد محمود عثمان عن التوريد	
٢٠٠		من حـ/ الايرادات (بالاستبعاد) ـ غرامات تأخير	١٢/١٠
	٢٠٠	إلى حـ/ الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات نهائية)	
		رفع غرامة التأخير واستبعادها من الإيرادات وتعلية المبلغ لحساب الأمانات .	
٢٠٠٠		من حـ / المصروفات ـ مواد ومهمات	١٢/١٠
	٢٠٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		سداد قيمة المواد والمهمات	
٤٠٠		من حـ/ الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات نهائية)	١٢/١٠
	٤٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		رد التأمين النهائي بعد التوريد	

٦ ــ الاعتمادات المستندية :

تعتمد عمليات الاستيراد على فتح اعتمادات مستندية لدى بنك الكويت المركزي ويمكن للوحدات الإدارية بموافقة وزير المالية فتح اعتمادات مستندية لدى البنوك التجارية الأخرى.

ويقضي الإجراء المحاسبي والبنكي بأن يقوم بنك الكويت المركزي بالخصم من حساب الجهة الحكومية بقيمة الاعتماد المستندي بالكامل مضافاً إليها مصروفات الاعتماد كضمان لسداد قيمة الواردات عند استحقاقها للطرف الخارجي.

وتقوم الجهة بخصم قيمة الاعتمادات المستندية على أنواع بنود مصروفات الميزانية في تاريخ فتح الاعتماد، لذلك وحتى يمكن متابعة تنفيذ الاعتمادات يتم التسجيل في حسابين نظامين للتذكرة والمتابعة، ويتم الغاء القيد النظامي بقيمة ما يتم تنفيذه من الاعتماد وما تم الغاؤه أو بقيمة الرصيد المتبقي غير المستخدم من الاعتماد.

مثال رقم (١٤)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالاعتمادات المستندية باحدى الجهات الحكومية:

١ ــ في ١/١/٨٨ تم فتح اعتماد مستندي بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ دينار لاستيراد سيارات نقل.

٢ ــ في ٣٠ / ٣ / ٨٨ تم وصول الدفعة الأولى من السيارات قيمتها ٣٠٠٠٠٠ دينار.

٣ ــ في ١ / ٥ / ٨٨ تم وصول السيارات الباقية وقيمتها ٢٠٠٠٠٠ دينار.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي:

		(١) فتح الاعتماد:	
٥٠٠٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ وسائل نقل	٨٨/١/١
	٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		قيد مبلغ الاعتماد لحساب البنك	
٥٠٠٠٠٠		من حـ/بنك ـ اعتمادات مستندية	
	٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/اعتمادات مستندية	
		(اعتماد مستندي رقم . . . لشراء سيارات نقل)	
		قيد نظامي بقيمة الاعتماد المستندي المفتوح لشراء وسائل نقل	
		(٢) تنفيذ جزء من الاعتماد:	
٣٠٠٠٠٠		من حـ/ اعتمادات مستندية	٨٨/٣/٣
		(اعتماد مستندي رقم . . . لشراء سيارات نقل)	
	٣٠٠٠٠٠	إلى حـ/بنك ـ اعتمادات مستندية	
		الغاء القيد النظامي بما تم تنفيذه من الاعتماد	
		(٣) تنفيذ باقي الاعتماد:	
٢٠٠٠٠٠		من حـ/اعتمادات مستندية	٨٨/٥/١
		(اعتماد مستندي رقم . . . لشراء سيارات نقل)	
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ بنك ـ اعتمادات مستندية	
		الغاء القيد النظامي بباقي قيمة الاعتماد لتنفيذه بالكامل	

ملاحظات على الحل :

١ ــ في تاريخ فتح الاعتماد يتم اجراء قيدين : الأول لخصم قيمة الاعتماد بالكامل على أنواع بنود مصروفات الميزانية . والثاني قيد نظامي لمتابعة تنفيذ الاعتماد نظرا لخصم قيمته بالكامل على المصروفات .

٢ ــ عند تنفيذ جزء من الاعتماد يجرى قيد واحد فقط وهو قيد عكسي لالغاء القيد النظامي بقيمة ما تم تنفيذه من الاعتماد .

٣ ــ عندما يتم تنفيذ الاعتماد بالكامل يصبح رصيد الحسابين النظاميين صفرا .

مثال رقم (١٥)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالاعتمادات المستندية باحدى الجهات الحكومية :

١ ــ في أول اغسطس ١٩٨٨ تم فتح اعتماد مستندي بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار لاستيراد مستلزمات سلعية .

٢ ــ في أول اكتوبر ١٩٨٨ تم توريد مستلزمات سلعية قيمتها ٨٠٠٠٠ دينار وتم سداد القيمة للمورد الأجنبي .

٣ ــ في ١٥ أكتوبر ١٩٨٨ تقرر الغاء باقي الاعتماد لعدم استخدامه .

وتكون قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي :

		(١)فتح الاعتماد :	
١٠٠٠٠٠		من حـ/المصروفات - مستلزمات سلعية	٨٨/٨/١
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		فتح اعتماد مستندي وخصم القيمة من حسابنا بالبنك	

١٠٠٠٠٠		من حـ/ بنك ـ اعتمادات مستندية	١/٨/٨٨
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/اعتمادات مستندية	
		(اعتماد مستندي رقم . . . لشراء مستلزمات سلعية)	
		قيد نظامي بقيمة الاعتماد المفتوح لشراء مستلزمات سلعية	
		(٢) تنفيذ جزء من الاعتماد:	
٨٠٠٠٠		من حـ/اعتمادات مستندية	١/١٠
		(اعتماد مستندي رقم . . . لشراء مستلزمات سلعية)	
	٨٠٠٠٠	إلى حـ/بنك ـ اعتمادات مستندية	
		الغاء القيد النظامي بقيمة ما تم تنفيذه من الاعتماد	
		(٣) الغاء باقي رصيد الاعتماد:	
٢٠٠٠٠		من حـ/اعتمادات مستندية	١٥/١٠
		(اعتماد مستندي رقم . . . لشراء مستلزمات سلعية)	
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/بنك ـ اعتمادات مستندية	
		الغاء القيد النظامي بباقي قيمة الاعتماد لعدم استخدامه	
٢٠٠٠٠		من حـ/بنك الكويت المركزي	١٥/١٠
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ المصروفات (بالاستبعاد) ـ مستلزمات سلعية	
		استبعاد ما تقرر الغاؤه من الاعتماد المستندي من المصروفات	

ملاحظات على الحل:

١ ــ إذا تقرر الغاء باقي رصيد الاعتماد يجرى قيدين: الأول لالغاء القيد النظامي بباقي قيمة الاعتمادوالثاني لاستبعاد الجزء غير المستخدم من الاعتماد من المصروفات بجعل حـ/المصروفات دائناً وإضافة المبلغ لحساب الجهة بالبنك المركزي.

تمويل الصندوق:

يتم تمويل الصندوق عندما يهبط رصيده عن القدر المحدد وذلك عن طريق اصدار شيك لأمر أمين الصندوق الذي يقوم بصرفه من البنك وايداع النقدية بالصندوق. وتقضى المعالجة المحاسبية جعل أمين الصندوق مديناً (حـ/عهد - مبالغ تحت التحصيل) عند اصدار الشيك ثم جعله دائناً (اقفال حـ/العهد) عند ايداعه للنقدية بالصندوق.

مثال رقم (١٦)

في أول أكتوبر ١٩٨٨ سحب شيك لأمر السيد/محمد مهران أمين الصندوق بمبلغ ١٠٠٠ دينار لتمويل الصندوق. وفي ٢ أكتوبر ١٩٨٨ تم الصرف وايداع المبلغ بالصندوق.

وتكون قيود اليومية على النحو التالي:

١٠٠٠		من حـ/عهد - مبالغ تحت التحصيل (السيد محمد مهران - أمين الصندوق)	٨٨/١٠/١
	١٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي اصدار شيك لتمويل الصندوق	
١٠٠٠		من حـ/النقدية بالصندوق	٨٨/١٠/٢
	١٠٠٠	إلى حـ/عهد مبالغ تحت التحصيل (السيد/محمد مهران - أمين الصندوق) صرف الشيك وايداع النقدية بالصندوق	

دفعات وزارة المالية:

تقوم وزارة المالية بتحويل دفعات دورية (شهرياً) للجهات الحكومية بجزء من قيمة المبالغ المعتمدة في ميزانية تلك الجهات. ويتم جدولة هذه الدفعات بعد دراسة وافية لحجم الانفاق بالجهة على مدار السنة.

مثال رقم (١٧)

فيما يلي بعض العمليات باحدى الجهات الحكومية :

١ ــ في ٨٨/٨/٥ ورد اشعار من البنك المركزي يفيد بتحويل وزارة المالية للدفعة الشهرية المقررة للجهة وقدرها ٣ مليون دينار .

٢ ــ في ١٩٨٨/٩/٢٥ وصل اخطار للجهة بأن وزارة المالية حولت مبلغ ٥٠٠٠٠ دينار كدفعة مقدمة .

٣ ــ في ١٩٨٩/٢/١ تم اخطار البنك المركزي بتحويل مبلغ ٨٠٠٠٠ دينار لوزارة المالية حيث أنها مبالغ فائضة .

وتكون قيود اليومية على النحو التالي :

٣٠٠٠٠٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	٨٨/٨/٥
	٣٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ جاري المالية ـ الدفعة الشهرية	
		اضافة الدفعة الشهرية لحسابنا في البنك المركزي	
٥٠٠٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	٨٨/٩/٢٥
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ جاري المالية ـ دفعة مقدمة	
		إضافة الدفعة المقدمة لحسابنا في البنك المركزي	
٨٠٠٠٠		من حـ/ جاري المالية ـ مبالغ مستحقة لوزارة المالية	٨٩/٢/١
	٨٠٠٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		تحويل مبالغ فائضة ومستحقة لوزارة المالية	

× **المخصصات :**

وهي المبالغ التي تم خصمها على أنواع بنود مصروفات الميزانية وتعليتها لحسابات المخصصات لمواجهة مصروفات فعلية في المستقبل كرواتب الأجازات ومكافأة نهاية الخدمة .

مثال رقم (١٨)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالمخصصات بإحدى الجهات الحكومية.

١ ــ بلغت المبالغ المحجوزة كمكافأة نهاية الخدمة للموظفين غير الكويتيين ١٠٠٠٠ دينار.

٢ ــ بلغت المبالغ المحجوزة للبدل النقدي للاجازات ٢٠٠٠٠ دينار.

٣ ــ بلغت المكافأة المنصرفة للموظفين الذين انهيت عقودهم ٢٠٠٠ دينار صرفت بموجب شيكات.

٤ ــ بلغت المبالغ المدفوعة بشيكات سداداً للبدل النقدي للأجازات ١٠٠٠ دينار .

وتكون قيود اليومية للعمليات السابقة على النحو التالي:

١٠٠٠٠		من حـ/ المصروفات ـ مكافأة نهاية الخدمة.	(١)
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ المخصصات ـ مكافأة نهاية الخدمة (اسماء الموظفين)	
		المبالغ المحجوزة لمكافأة نهاية الخدمة.	
٢٠٠٠٠		من حـ/ المصروفات ـ البدل النقدي للاجازات	(٢)
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ المخصصات ـ البدل النقدي للأجازات (أسماء الموظفين)	
		المبالغ المحجوزة للبدل النقدي للأجازات.	
٢٠٠٠		من حـ/ المخصصات ـ مكافأة نهاية الخدمة (أسماء الموظفين)	(٣)
	٢٠٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		اصدار شيكات لسداد مكافأة نهاية الخدمة لبعض الموظفين.	
١٠٠٠		من حـ/ المخصصات ـ البدل النقدي للاجازات. (أسماء الموظفين)	(٤)
	١٠٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي	
		اصدار شيكات لسداد البدل النقدي للأجازات لبعض الموظفين.	

الديون المستحقة للجهة :

يتم استخدام الحسابات النظامية للمتابعة والرقابة على الديون المستحقة للجهة وهي :

ـ الايرادات المستحقة للجهة ولم تحصل بعد .
ـ المصروفات بالخطأ أو بالزيادة والتي تم اكتشافها في سنة مالية تالية .
وعند تحصيل هذه الديون يتم تسجيلها واقفال الحسابات النظامية .

مثال رقم (١٩)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالديون المستحقة لإحدى الجهات الحكومية :

١ ــ في اول مارس ١٩٨٨ بلغت الايرادات المستحقة للجهة ١٠٠٠٠ دينار .

٢ ــ في أول ابريل ١٩٨٨ تم اكتشاف خطأ بالزيادة في أحد بنود مصروفات العام السابق وقدره ٥٠٠ دينار صرفت خطأ عن خدمات للمورد عبدالعال السيد وقد تمت مطالبة المورد بهذا المبلغ .

٣ ــ في ١٥ ابريل ١٩٨٨ تم تحصيل مبلغ ٦٠٠٠ دينار بشيك عن الايرادات المستحقة السابق تسجيلها كديون مستحقة في أول مارس ١٩٨٨ .

٤ ــ في ٣٠ ابريل ١٩٨٨ سدد المورد عبدالعال السيد المستحق عليه بشيك .

٥ ــ في ١٠ مايو ١٩٨٨ تم تحصيل باقي الايرادات المستحقة المسجلة كديون مستحقة في أول مارس ١٩٨٨ .

وتكون قيود اليومية على النحو التالي :

١٠٠٠٠		من حـ/ ديون مستحقة للجهة	٨٨/٣/١
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ مطلوبات للجهة	
		ايرادات مستحقة ولم تحصل بعد	
٥٠٠		من حـ/ ديون مستحقة للجهة (المورد عبدالعال السيد)	٨٨/٤/١
	٥٠٠	إلى حـ/ مطلوبات للجهة	
		قيد نظامي بقيمة الديون المستحقة على المورد عبدالعال السيد	
٦٠٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	٨٨/٤/١٥
	٦٠٠٠	إلى حـ/ الايرادات	
		تحصيل جزء من الايرادات المستحقة	
٦٠٠٠		من حـ/ مطلوبات للجهة	٨٨/٤/١٥
	٦٠٠٠	إلى حـ/ ديون مستحقة للجهة	
		الغاء القيد النظامي بقيمة الايرادات المستحقة المحصلة	
٥٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	٨٨/٤/٣٠
	٥٠٠	إلى حـ/ الايرادات (ايرادات أخرى)	
		تحصيل المستحق على المورد عبدالعال السيد عما تم صرفه بالخطأ	
٥٠٠		من حـ/ مطلوبات للجهة	٨٨/٤/٣٠
	٥٠٠	إلى حـ/ ديون مستحقة للجهة (المورد عبدالعال السيد)	
		الغاء القيد النظامي لتحصيل المستحق على المورد عبدالعال السيد	
٤٠٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	٨٨/٥/١٠
	٤٠٠٠	إلى حـ/ الإيرادات	
		تحصيل باقي الايرادات المستحقة	

٤٠٠٠		من حـ/ مطلوبات للجهة	٣٠/٤/٨٨
	٤٠٠٠	إلى حـ/ ديون مستحقة للجهة الغاء القيد النظامي لتحصيل باقي الإيرادات المستحقة	

الديون المستحقة على الجهة :

يتم استخدام الحسابات النظامية للمتابعة والرقابة على الديون المستحقة على الجهة للغير كالمبالغ التي أضيفت للإيرادات لعدم تسليمها لأصحابها خلال ٥ سنوات من تاريخ تعليتها للأمانات .

مثال رقم (٢٠)

فيما يلي بعض العمليات باحدى الجهات الحكومية :

١ ــ في أول يناير ١٩٨٣ تم إصدار شيك بمبلغ ٥٠٠ دينار سداداً لفاتورة توريد مستلزمات من المورد سعيد توفيق .

٢ ــ في أول إبريل ١٩٨٣ لم يتسلم المورد سعيد توفيق الشيك الصادر لأمره وقد تم الغاء الشيك وتعلية المبلغ لحسابات الأمانات .

٣ ــ في أول ابريل ١٩٨٨ ونظراً لعدم مطالبة المورد بالمستحق له فقد تم تعلية المبلغ للإيرادات .

٤ ــ في أول أكتوبر ١٩٨٨ طالب المورد سعيد توفيق بالمستحق له وتم إصدار شيك بالمبلغ لأمره .

وتكون قيود اليومية على النحو التالي :

٥٠٠		من حـ/المصروفات ـ مستلزمات	١/٤/٨٣
	٥٠٠	إلى حـ/الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (مستلزمات ـ المورد سعيد توفيق) الغاء الشيك لعدم استلامه وتعلية المبلغ للأمانات	

٥٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على	٨٨/٤/١
		أنواع بنود مصروفات الميزانية	
		(مستلزمات ـ المورد سعيد توفيق)	
	٥٠٠	إلى حـ/الإيرادات	
		اسقاط المبلغ من الأمانات وإضافته للإيرادات لانقضاء ٥ سنوات دون المطالبة به	
٥٠٠		من حـ/ديون مستحقة على الجهة	٨٨/٤/١
		(المورد سعيد توفيق)	
	٥٠٠	إلى حـ/مطلوبات من الجهة	
		قيد نظامي بالمستحق على الجهة	
٥٠٠		من حـ/الإيرادات (بالاستبعاد)	٨٨/١٠/١
	٥٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		صرف المستحق للمورد سعيد توفيق بشيك	
٥٠٠		من حـ/مطلوبات من الجهة	
	٥٠٠	إلى حـ/ديون مستحقة على الجهة	٨٨/١٠/١
		(المورد سعيد توفيق)	
		الغاء القيد النظامي لسداد الديون المستحقة على الجهة	

ملاحظات على الحل:

١ ــ احدى الحالات التي يستخدم فيها حـ/ الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية هي حالة عدم استلام صاحب الحق للشيك الصادر سداداً للمستحق له. وذلك بأن يتم إلغاء الشيك وتعلية المبلغ لحساب الأمانات.

٢ ــ إذا مضت ٥ سنوات دون التقدم لاستلام الشيك يتم اسقاط المبلغ من حساب الأمانات وإضافته للإيرادات.

٣ ــ عند إضافة المبلغ للإيرادات يسجل قيد نظامي لمتابعة سداد المبلغ المستحق للغير.

٤ ـ إذا تمت المطالبة بعد ذلك يتم إصدار شيك واستبعاد المبلغ من الإيرادات وإلغاء القيد النظامي.

مثال رقم (٢١)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بمكافآت الطلبة في الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب:

١ ـ مكافآت استحقت ولم تصرف بعد ٢٠٠٠٠ دينار وقد تمت تعليتها للأمانات.

٢ ـ مكافآت انقضى عليها ٥ سنوات دون المطالبة بها وتم اسقاطها من الأمانات وتعليتها للإيرادات وتبلغ ٥٠٠٠ دينار.

٣ ـ مكافآت تمت المطالبة بها وتبلغ ٢٠٠٠ دينار وتم اسقاطها من الأمانات وصرفها بموجب شيك.

٤ ـ مكافآت سبق تعليتها كإيرادات تبلغ ١٠٠٠ دينار تمت المطالبة بها وتم صرفها بموجب شيك.

وتكون القيود على النحو التالي:

٢٠٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ مكافآت الطلبة	(١)
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية	
		(أسماء الطلبة)	
		مكافآت الطلبة المستحقة	
٥٠٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية	(٢)
		(أسماء الطلبة)	
	٥٠٠٠	إلى حـ/الإيرادات	
		تعلية المكافآت التي مضى عليها ٥ سنوات للإيرادات	

٥٠٠٠		من حـ/ديون مستحقة على الجهة	
		(مكافآت االطلبة ـ أسماء الطلبة)	
	٥٠٠٠	إلى حـ/مطلوبات من الجهة	
		قيد نظامي بمكافآت الطلبة التي أضيفت للإيرادات	
٢٠٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية	(٣)
		(أسماء الطلبة)	
	٢٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		سداد المكافآت المستحقة للطلبة واسقاطها من الأمانات	
١٠٠٠		من حـ/الإيرادات (بالإستبعاد)	(٤)
	١٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي	
		استبعاد المكافآت من الإيرادات لمطالبة أصحابها بها وصرفها بشيك	
١٠٠٠		من حـ/مطلوبات من الجهة	
	١٠٠٠	إلى حـ/ديون مستحقة على الجهة	
		(مكافآت الطلبة ـ أسماء الطلبة)	
		الغاء جزء من القيد النظامي بقيمة المكافآت التي طولب بها وتم صرفها.	

ملاحظات على الحل:

١ ــ مكافآت الطلبة المستحقة ولم تصرف بعد تعلى لحساب الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية.

٢ ــ بعد مضي ٥ سنوات تسقط من الأمانات وتعلى على الإيرادات ويجرى قيد نظامي بذلك.

٣ ــ عند المطالبة بالمكافآت التي تمت تعليتها للأمانات يتم سدادها واسقاطها من الأمانات.

٤ ــ عند المطالبة بالمكافآت التي تمت تعليتها للإيرادات يتم صرفها واستبعادها من الإيرادات وإلغاء القيد النظامي.

الطوابع المالية:

يستخدم نظام الطوابع المالية في تحصيل إيرادات العديد من الجهات الحكومية ومن أمثلة ذلك الطوابع البريدية، الطوابع المستخدمة في تحصيل رسوم الإقامات، أو رسوم رخص القيادة.. الخ.

وتعامل الطوابع المالية معاملة النقدية أو الأوراق ذات القيمة التي ينبغي إحكام الرقابة على طباعتها واستلامها وتخزينها وتداولها. ويستخدم في ذلك نظام العهدة، ويتم استخدام القيود النظامية للمتابعة والرقابة. ويتم انشاء عهد رئيسية وعهد أخرى فرعية في المكاتب وفروع الجهة الحكومية. ويتم تمويل الخزائن الرئيسية من مصادر طباعة الطوابع المالية كما يتم تمويل الخزائن الفرعية من الخزائن الرئيسية.

مثال رقم (٢٢)

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالطوابع المالية باحدى الجهات الحكومية:

١ ــ في أول اغسطس ١٩٨٨ بلغت قيمة الطوابع المالية التي تسلمتها الجهة وأودعت الخزينة الرئيسية ١٠٠٠٠ دينار.

٢ ــ في ٥ اغسطس ١٩٨٨ تم ارسال ما قيمته ٣٠٠٠ دينار لمكاتب الجهة.

٣ ــ في ٣١ اغسطس ١٩٨٨ تم حصر مبيعات الطوابع المالية وبلغت ٤٥٠٠ دينار عن طريق الخزينة الرئيسية.

٤ ــ في ٣ سبتمبر ١٩٨٨ بلغت قيمة الطوابع التي تم بيعها بالمكاتب الفرعية ٢٠٠٠ دينار ووردت المكاتب قيمتها للجهة.

وتكون قيود اليومية على النحو التالي:

١٠٠٠٠		من حـ/عهدة الطوابع المالية ـ عهدة رئيسية	٨٨/٨/١
	١٠٠٠٠	إلى حـ/الطوابع المالية	
		قيد نظامي بقيمة الطوابع المالية المستلمة في الخزينة الرئيسية	
٣٠٠٠		من حـ/عهدة الطوابع المالية ـ عهدة فرعية	٨٨/٨/٥
	٣٠٠٠	إلى حـ/عهدة الطوابع المالية ـ عهدة رئيسية	
		قيد نظامي بقيمة الطوابع المالية المرسلة للمكاتب الفرعية من العهدة الرئيسية	
٤٥٠٠		من حـ/النقدية بالصندوق	٨٨/٨/٣١
	٤٥٠٠	إلى حـ/الإيرادات ـ مبيع الطوابع المالية	
		قيمة مبيعات الطوابع المالية من الخزينة الرئيسية	
٤٥٠٠		من حـ/الطوابع المالية	
	٤٥٠٠	إلى حـ/عهدة الطوابع المالية ـ عهدة رئيسية	٨٨/٨/٣١
		تخفيض القيد النظامي بما تم بيعه من الطوابع المالية	
٢٠٠٠		من حـ/النقدية بالصندوق	٨٨/٩/٣
	٢٠٠٠	إلى حـ/الإيرادات ـ مبيع الطوابع المالية	
		ما تم توريده عن قيمة الطوابع المالية المباعة في المكاتب والفروع	
٢٠٠٠		من حـ/الطوابع المالية	٨٨/٩/٣
	٢٠٠٠	إلى حـ/عهدة الطوابع المالية ـ عهدة فرعية	
		تخفيض القيد النظامي بقيمة ما تم بيعه من الطوابع المالية في المكاتب الفرعية	

ملاحظات على الحل :

١ ـ عند استلام الطوابع المالية في الخزينة الرئيسية يسجل قيد نظامي لجعل العهدة الرئيسية مدينة .

٢ ـ عند ارسال الطوابع المالية للمكاتب الفرعية يسجل قيد نظامي لتخفيض العهدة الرئيسية وجعل العهدة الفرعية مدينة .

٣ ـ عند بيع طوابع مالية من العهدة الرئيسية يتم تسجيل المبالغ المحصلة كإيرادات وإلغاء القيد النظامي بقيمة ما تم بيعه لتخفيض العهدة الرئيسية .

٤ ـ عند بيع طوابع مالية من العهدة الفرعية يتم تسجيل المبالغ المحصلة كإيرادات تمت توريدها للجهة وإلغاء القيد النظامي بقيمة ما تم بيعه لتخفيض العهدة الفرعية .

٥ ـ يمثل رصيد الحسابين النظامين قيمة الطوابع المالية التي لم يتم بيعها حتى الآن وما زالت بالعهدة الرئيسية والعهد الفرعية كما يتضح من البيان التالي :

الطوابع المستلمة في العهدة الرئيسية		١٠٠٠٠ دينار
يخصم منها :		
المرسل للعهد الفرعية	٣٠٠٠	
ما تم بيعه	٤٥٠٠	٧٥٠٠
رصيد حـ/ عهدة الطوابع المالية ـ الرئيسية		٢٥٠٠ دينار
الطوابع المسلمة للعهدة الفرعية		٣٠٠٠ دينار
يخصم : ما تم بيعه		٢٠٠٠
رصيد حـ/ عهدة الطوابع المالية ـ الفرعية		١٠٠٠ دينار

أي أن الطوابع المالية التي لم يتم بيعها حتى الآن = ٢٥٠٠ + ١٠٠٠ = ٣٥٠٠ دينار .

وهي تعادل أيضاً رصيد حـ/الطوابع المالية (الجانب الآخر من القيد النظامي) .

المصروفات المستحقة :

تطبيقاً للأساس المختلط (المعدل) المعمول به في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت يعتبر في حكم المصروفات الأعمال والخدمات والتوريدات التي تمت فعلاً خلال السنة المالية والتي لم يتم صرف قيمتها حتى نهاية السنة المالية نظراً لعدم استكمال الاجراءات او المستندات.

ويتم تسجيل المصروفات المستحقة بجعل حـ/ المصروفات مديناً وحـ/ الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية دائناً في نهاية السنة المالية، وفي بداية السنة المالية التالية عند الصرف الفعلي يتم تسوية حساب الأمانات المذكور.

مثال رقم ٢٣

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالمصروفات بإحدى الجهات الحكومية :

١ ــ في ١٩٨٧/٦/٢٩ بلغت قيمة المواد والمهمات التي قامت شركة الشرق بتوريدها للجهة ١٠٠٠ دينار وتقرر صرف قيمتها ولكن اجراءات الصرف لم تستكمل حتى نهاية السنة المالية.

٢ ــ في ١٩٨٧/٧/١٠ تم اصدار شيك بالمستحق لشركةا لشرق.

وتكون القيود على النحو التالي :

١٠٠٠		من حـ/ المصروفات ـ مواد ومهمات.	٨٧/٦/٣٠
	١٠٠٠	إلى حـ/ الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (شركة الشرق) المستحق عن المواد والمهمات التي تم توريدها	

١٠٠٠		من حـ/ الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية (شركة الشرق)	٨٧/٧/١٠
	١٠٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي سداد المستحق لشركة الشرق	

مثـــال عـــام

فيما يلي العمليات التي تمت بإحدى الجهات الحكومية خلال شهر مارس ١٩٨٨ علما بأن جميع العمليات النقدية (تحصيل ودفع) تمت عن طريق البنك المركزي فيما عدا المنصرف من العهد النقدية الدائمة:

١ ــ في أول مارس تسلمت الجهة خطاب وزارة المالية الذي يفيد بإيداعها مبلغ ٣٠ ٠٠٠ د.ك. في حساب الجهة بالبنك المركزي كدفعة شهرية.

٢ ــ في ٣/٣ انشأت الجهة عهدة نقدية دائمة بمبلغ ٢٠٠ د.ك. عهد بها للسيد/ قاسم حسن الموظف بالجهة.

٣ ــ في ٣/٤ دفعت الجهة مبلغ ٥٠ د.ك. للاعلان في الصحف عن حاجتها لموظفين كما دفعت مبلغ ٣٠٠ د.ك. للاعلان في الصحف عن مناقصة عامة لتوريد مهمات وقطع غيار.

٤ ــ في ٣/٥ حصلت المبالغ التالية:

١٠٠٠ د.ك. قيمة خدمات مؤداة للغير.

٣٥٠٠ د.ك. قيمة بيع قطعة أرض مملوكة للجهة.

٥ ــ في ٣/٦ قام البنك المركزي بفتح اعتماد مستندي بمبلغ ١٠ ٠٠٠ د.ك. لتوريد عدد وأدوات للجهة.

٦ ــ في ٣/٧ تم تحصيل مبلغ ٥٠٠ د.ك. من الديون المستحقة طرف الغير نظير خدمات كانت الجهة قد قدمتها لهم منذ ثلاثة شهور.

٧ ـ في ٣/٨ استلمت الجهة خطاب ضمان بمبلغ ١٠٠٠ د.ك. مرفق بعطاء المورد سعيد عليان كتأمين اولي عن المناقصة المعلن عنها.

٨ ـ في ٣/٩ بلغت المتحصلات عن التأمينات الأولية المقدمة من الموردين عن المناقصة ٧٠٠٠ د.ك.

٩ ـ في ٣/١٠ تم خصم مبلغ ١٤٠٠ د.ك. تأمين أولي عن المناقصة المعلن عنها من المستحق للمورد أحمد توفيق عن توريدات قيمتها ٣٥٠٠ د.ك. وصرف له الباقي.

١٠ ـ في ٣/١١ تم تحصيل مبلغ ٦٠٠ د.ك. غرامات من الموردين تأجل إضافتها للإيرادات لحين البت في نزاع بين الجهة وبينهم حول أحقية الجهة في هذه الغرامات.

١١ ـ في ٣/١٢ رست عملية التوريد على المورد سعيد عليان المشار إليه في العملية رقم (٧) وقد قام المورد بتقديم خطاب ضمان بالفرق بين التأمين الأولي والتأمين النهائي وقدره ١٠٪ من قيمة العقد الذي بلغت قيمته ٥٤٠٠٠ د.ك.

١٢ ـ في ٣/١٣ استحقت للجهة ايرادات طرف الغير جملتها ٧٠٠٠ د.ك. تقرر قيدها كديون مستحقة لحين تحصيلها.

١٣ ـ في ٣/١٤ دفعت الجهة مبلغ ٨٠٠ د.ك. ولم تخصم على المصروفات حتى يتم توريد المهمات والأدوات المطلوبة.

١٤ ـ في ٣/١٥ تم رد قيمة التأمينات الأولية للموردين الذين تقدموا للمناقصة المعلن عنها ولم يرس عليهم العطاء كما ورد في العملية رقم (٨)، (٩).

١٥ ـ في ٣/١٦ تم تنفيذ ما قيمته ٦٠٠٠ د.ك. من الاعتماد المستندي المفتوح في ٣/٦.

١٦ ـ في ٣/١٧ تم حسم النزاع مع الموردين عن الغرامات التي تم

تحصيلها في ٣/١١ وثبت أحقية الجهة في مبلغ ٤٨٠ د.ك. وقد اضيف المبلغ للإيرادات بعد صرف الفرق للموردين.

١٧ ــ في ٣/١٩ تم توريد المهمات والأدوات المشار إليها في العملية (١٣) وتقرر الخصم بالمبلغ كله على المصروفات.

١٨ ــ في ٣/٢١ تأخر أحد الموردين ويدعى محمود سامح الذي رسي عليه العطاء عن عملية في ٨٨/١/١ بمبلغ ١٥٠٠٠د.ك. وتم التوريد من مورد آخر بمبلغ يزيد ٢٠٠٠ د.ك. وسددت القيمة للمورد الجديد وتحمل المورد محمود سامح بفرق القيمة. كما وقعت عليه غرامة تأخير قدرها ٣٠٠ د.ك.. وتم خصم المستحق عليه من التأمين النهائي المقدم منه.

١٩ ــ في ٣/٢٢ تم رد باقي التأمين النهائي المستحق للمورد محمود سامح والذي كانت قيمته ٣٤٠٠ د.ك.

٢٠ ــ في ٣/٢٤ تم تحصيل مبلغ ٣٥٠٠ د.ك. من الديون المستحقة للجهة كإيرادات.

٢١ ــ في ٣/٢٤ تم تنفيذ باقي الاعتماد المستندي المفتوح في ٣/٦.

٢٢ ــ في تاريخه قام المورد سعيد عليان بتنفيذ العملية المكلف بها في ٣/١٢ وصرف مستحقاته كما تم رد خطاب الضمان المقدم منه كتأمين نهائي.

٢٣ ــ في ٣/٢٥ تم تحويل صافي المرتبات المستحقة للعاملين بالجهة وقدره ٥٠٠٠ د.ك.

٢٤ ــ في ٣/٢٦ تم اكتشاف خطأ بالزيادة في بعض المصروفات وقدره ٢٨٠٠ د.ك. منها ١٣٠٠ تخص مصروفات العام الماضي والباقي يخص العام الحالي.

٢٥ ــ في ٣/٢٧ تم تحصيل المبلغ الذي سبق صرفه بالزيادة واكتشف في ٣/٢٦ ويخص العام الحالي.

٢٦ ــ في ٣/٢٨ تم تحصيل المبلغ الذي صرف بالزيادة والذي اكتشف في ٣/٢٦ ويخص العام الماضي.

٢٧ ــ في ٣/٣١ تم تعويض المنصرف من العهدة الدائمة طرف الموظف قاسم حسن وبلغ المنصرف من العهدة ١٨٠ د.ك. وتفصيله كالآتي :

٥٠ د.ك. مكافآت

٨٥ د.ك. قرطاسية

٤٥ د.ك. صيانة واصلاح سيارات الإدارة.

٢٨ ــ في تاريخه تم تحليل المرتبات الشهرية وتسجيلها وقد بلغت الاستقطاعات ٦٠٠ د.ك. مستحقة عن حصة العاملين في التأمين والتقاعد، ١٠٠ د.ك. مستحقة لبنك التسليف والادخار، ١٥٠ د.ك. مستحقة لمنظمة التحرير الفلسطينية، ٥٠ د.ك. جزاءات.

٢٩ ــ في تاريخه تم سداد المستحق لمؤسسة التأمينات الاجتماعية عن حصة العاملين وحصة الحكومة التي بلغت ١٠٠٠ د.ك.

٣٠ ــ في تاريخه تم سداد المستحق لمنظمة التحرير الفلسطينية وبنك التسليف والادخار.

والمطلوب:

قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

الحـل :

منه	لـه	بيـــان	رقم العملية	التاريخ
٣٠٠٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	١	٨٨/٣/١
	٣٠٠٠٠	إلى حـ/ جاري المالية		
		الدفعة الشهرية المحولة من وزارة المالية لحسابنا في البنك المركزي		
٢٠٠		من حـ/ عهد نقدية ـ دائمة طرف السيد/ قاسم حسن	٢	٣/٣
	٢٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي		
		انشاء عهده دائمة وإصدار شيك لأمر الموظف		
٣٥٠		من حـ/المصروفات ـ اعلانات في الصحف	٣	٣/٤
	٣٥٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي		
		تكلفـة الاعلان في الصحف عن مـوظفين وعن مناقصة عامة		
١٠٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	٤	٣/٥
	١٠٠٠	إلى حـ/ الايرادات (بيع خدمات)		
		المحصل من تقديم خدمات للغير		
٣٥٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي		
	٣٥٠٠	إلى حـ/ الايرادات (ايرادات رأسمالية)		
		المحصل من بيع أراضي		
١٠٠٠٠		من حـ/ المصروفات ـ عدد وأدوات	٥	٣/٦
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ بنك الكويت المركزي		
		فتح اعتماد مستنـدي وخصم القيمة من حسـابنا بالبنك		
١٠٠٠٠		من حـ/ بنك ـ اعتمادات مستندية		
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ اعتمادات مستندية		
		(اعتماد مستندي رقم. . . لشراء عدد وأدوات) قيد نظامي بقيمة الاعتماد المستندي المفتوح		

٥٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	٦	٣/٧
	٥٠٠	إلى حـ/ الايرادات (بيع خدمات)		
		تحصيل الايرادات المستحقة عن الخدمات		
٥٠٠		من حـ/ مطلوبات للجهة		
	٥٠٠	إلى حـ/ ديون مستحقة للجهة		
		تخفيض القيد النظامي لتحصيل الديون المستحقة.		
١٠٠٠		من حـ/ بنك ـ خطابات ضمان	٧	٣/٨
	١٠٠٠	إلى حـ/ تأمينات ـ خطابات ضمان		
		قيد نظامي بقيمة خطاب الضمان المقدم من المورد سعيد عليان		
٧٠٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	٨	٣/٩
	٧٠٠٠	إلى حـ/ الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات أولية)		
		المحصل عن التأمينات الأولية المقدمة عن المناقصة		
٣٥٠٠		من حـ/ المصروفات ـ توريدات	٩	٣/١٠
		إلى مذكورين		
	١٤٠٠	حـ/ الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات أولية)		
	٢١٠٠	حـ/ بنك الكويت المركزي		
		سداد المستحق للمورد احمد توفيق بعد خصم التأمين الأولي		
٦٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	١٠	٣/١١
	٦٠٠	إلى حـ/ الامانات ـ مقبوضات تحت تسويتها لايرادات الميزانية		
		تحصيل غرامات وإضافتها للأمانات حتى يتم البت في النزاع حولها		

٤٤٠٠		من حـ/بنك ـ خطابات ضمان	١١	٣/١٢
	٤٤٠٠	إلى حـ/تأمينات ـ خطابات ضمان		
		قيد نظامي بخطاب ضمان مقدم من المورد سعيد عليان بالفرق بين التأمين الأولى والتأمين النهائي		
٧٠٠٠		من حـ/ديون مستحقة للجهة	١٢	٣/١٣
	٧٠٠٠	إلى حـ/مطلوبات للجهة		
		قيد نظامي بقيمة الإيرادات المستحقة للجهة		
٨٠٠		من حـ/عهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية	١٣	٣/١٤
	٨٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي		
		ما دفع مقدماً عن توريدات لم تصل بعد		
٨٤٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (التأمينات الأولية)	١٤	٣/١٥
	٨٤٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي		
		رد التأمينات الأولية .		
٦٠٠٠		من حـ/اعتمادات مستندية	١٥	٣/١٦
	٦٠٠٠	إلى حـ/ بنك ـ اعتمادات مستنبدية		
		الغاء القيد النظامي بقيمة ما تم تنفيذه من الاعتماد		
٦٠٠		من حـ/الأمانات ـ مقبوضات تحت تسويتها لإيرادات الميزانية	١٦	٣/١٧
		إلى مذكورين		
	٤٨٠	حـ/الإيرادات (غرامات تأخير)		
	١٢٠	حـ/بنك الكويت المركزي		
		حسم النزاع حول الغرامات ورد الباقي للموردين		

٨٠٠		من حـ/المصروفات ـ مهمات وأدوات	١٧	٣/١٩
	٨٠٠	إلى حـ/العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية		
		خصم قيمة الأدوات والمهمات على مصروفات الميزانية		
		من مذكورين		
١٥٠٠٠		حـ/المصروفات ـ توريدات	١٨	٣/٢١
٢٣٠٠		حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات نهائية المورد محمود سامي)		
		إلى مذكورين		
	١٧٠٠٠	حـ/بنك الكويت المركزي		
	٣٠٠	حـ/الإيرادات (غرامات تأخير)		
		تحميل المورد محمود سامي بفروق الأسعار وغرامات التأخير نظراً لتأخره عن التوريد والاستعانة بمورد آخر		
١١٠٠		من حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية (تأمينات نهائية)	١٩	٣/٢٢
	١١٠٠	حـ/بنك الكويت المركزي		
		رد باقي التأمين النهائي		
٣٥٠٠		من حـ/ بنك الكويت المركزي	٢٠	٣/٢٤
	٣٥٠٠	إلى حـ/الإيرادات		
		تحصيل جزء من الإيرادات المستحقة		
٣٥٠٠		من حـ/مطلوبات للجهة		
	٣٥٠٠	إلى حـ/ديون مستحقة للجهة		
		إلغاء جزء من القيد النظامي بما تم تحصيله من الديون المستحقة		

٤٠٠٠		من حـ/اعتمادات مستندية	٢١	٣/٢٤
	٤٠٠٠	إلى حـ/بنك ـ اعتمادات مستندية		
		تنفيذ باقي الاعتماد المستندي والغاء القيد النظامي		
٥٤٠٠٠		من حـ/المصروفات ـ مهمات وقطع غيار	٢٢	٣/٢٤
	٥٤٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي		
		سداد المستحق للمورد سعيد عليان لتنفيذه العملية التي أسندت إليه		
٥٤٠٠		من حـ/تأمينات ـ خطابات ضمان		
	٥٤٠٠	إلى حـ/بنك ـ خطابات ضمان		
		الغاء القيد النظامي ورد خطابات الضمان بعد تنفيذ العملية		
٥٠٠٠		من حـ/عهد ـ دفعات نقدية داخلية (البنوك المحلية)	٢٣	٣/٢٥
	٥٠٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي		
		تحويل صافي المرتبات للبنوك المحلية		
١٥٠٠		من حـ/عهد ـ مبالغ تحت التحصيل	٢٤	٣/٢٦
	١٥٠٠	إلى حـ/المصروفات (بالاستبعاد)		
		اكتشاف خطأ في بعض مصروفات السنة المالية الحالية		
١٣٠٠		من حـ/ديون مستحقة للجهة		
	١٣٠٠	إلى حـ/مطلوبات للجهة		
		قيد نظام بقيمة الديون المستحقة عن أخطاء في العام الماضي		
١٥٠٠		من حـ/بنك الكويت المركزي	٢٥	٣/٢٧
	١٥٠٠	إلى حـ/عهد ـ مبالغ تحت التحصيل		
		تحصيل المبالغ المنصرفة بالزيادة خلال السنة الحالية		

١٣٠٠		من حـ/بنك الكويت المركزي	٢٦	٣/٢٨
	١٣٠٠	إلى حـ/الإيرادات (إيرادات أخرى)		
		تحصيل المبالغ المنصرفة بالزيادة خلال العام الماضي		
١٣٠٠		من حـ/مطلوبات للجهة		
	١٣٠٠	إلى حـ/ديون مستحقة للجهة		
		الغاء القيد النظام لتحصيل الديون المستحقة عن المصروفات بالزيادة خلال العام الماضي		
١٨٠		من حـ/المصروفات	٢٧	٣/٣١
		٥٠ مكافآت		
		٨٥ قرطاسية		
		٤٥ صيانة سيارات		
	١٨٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي		
		استعاضة العهدة الدائمة طرف الموظف قاسم حسن		
٥٩٠٠		من حـ/المصروفات ـ مرتبات	٢٨	٣/٣١
		إلى مذكورين		
	٥٠٠٠	حـ/عهد ـ دفعات نقدية داخلية		
	٨٥٠	حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى		
		٦٠٠ مؤسسة التأمينات الاجتماعية		
		١٠٠ بنك التسليف والادخار		
		١٥٠ منظمة التحرير الفلسطينية		
	٥٠	حـ/الإيرادات (جزاءات)		
		استحقاق المرتبات عن شهر مارس ١٩٨٨		

		من مذكورين	٢٩	٣/٣١
١٠٠٠		حـ/المصروفات ـ حصة الحكومة في التأمين التقاعد		
٦٠٠		حـ/الأمانات خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى (مؤسسة التأمينات الاجتماعية)		
	١٦٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي		
		سداد المستحق للمؤسسة من حصة الحكومة وحصة الموظفين		
١٠٠		من حـ/الأمانات ـ خصمات من المرتبات لحساب جهات أخرى (بنك التسليف والادخار)	٣٠	٣/٣١
	١٠٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي		
		سداد المستحق لبنك التسليف والادخار		
١٥٠		من حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى (منظمة التحرير الفلسطينية)		
	١٥٠	إلى حـ/بنك الكويت المركزي		
		سداد المستحق لمنظمة التحرير الفلسطينية		

هوامش

(١) لمزيد من التفصيل، راجع في ذلك:
الدليل النمطي للحسابات للهيئات والمؤسسات ذات الميزانيات الملحقة، تعميم رقم (١٣) لسنة ١٩٨٦، وزارة المالية، دولة الكويت، ٨ يوليو ١٩٨٦.

(٢) القيود المحاسبية والنظامية للهيئات والمؤسسات ذات الميزانيات الملحقة، تعميم رقم (٣) لسنة ١٩٨٨، وزارة المالية، دولة الكويت، ٢ فبراير ١٩٨٨.

(٣) التعميم رقم (١) لسنة ١٩٨٩ بشأن تنظيم الصرف النقدي عن طريق الصندوق، وزارة المالية، دولة الكويت، ١٩٨٩/١/٤.

أسئلة وتدريبات

أولاً: أسئلة مقال:

١ ــ اشرح باختصار الحسابات الرئيسية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت؟

٢ ــ تكلم عن حسابات التسوية مع التعرض لأهميتها في النظام المحاسبي الحكومي والحسابات الفرعية التي تنقسم إليها؟

٣ ــ تكلم عن الحسابات الجارية مع شرح موجز للحسابات التفصيلية للحسابات الجارية؟

٤ ــ اشرح باختصار المعالجة المحاسبية للمصروفات بالخطأ أو بالزيادة في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت؟

٥ ــ يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على نظام العهد النقدية، اشرح باختصار ما تعرفه عن هذا النظام والمعالجة المحاسبية المتعلقة به؟

٦ ــ تعتمد الجهات الحكومية في الشراء على طريقة المناقصة العامة، اشرح الجوانب المحاسبية التي تتضمنها المناقصة العامة؟

٧ ــ تكلم عن الجوانب المحاسبية لنظام الطوابع المالية لتحصيل الإيرادات الحكومية؟

٨ ــ تكلم عن أهمية استخدام الحسابات النظامية في معالجة الاعتمادات المستندية؟

ثانياً: ضع دائرة حول رقم الإجابة الصحيحة :

١ ـ تتضمن حسابات الميزانية كل من :

أ ـ حسابات التسوية والحسابات الجارية .
ب ـ حسابات المصروفات والإيرادات .
جـ ـ الحسابات النظامية وحسابات المخصصات .
د ـ جميع الاجابات السابقة صحيحة .

٢ ـ تتضمن الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية :

أ ـ حسابات المصروفات والإيرادات .
ب ـ الحسابات النظامية وحسابات المخصصات .
جـ ـ حسابات التسوية والحسابات الجارية .
د ـ الإجابة ب، جـ.

٣ ـ لتصحيح مصروفات بالخطأ أو بالزيادة حدثت في أعوام مالية سابقة يتم :

أ ـ استبعادها من المصروفات بجعل حساب المصروفات مديناً .
ب ـ استبعادها من المصروفات بجعل حساب المصروفات دائناً .
جـ ـ إضافتها لإيرادات العام الحالي .
د ـ إضافتها لإيرادات العام الماضي .

٤ ـ لتصحيح إيرادات حصلت بالخطأ أو بالزيادة خلال الأعوام المالية الماضية يتم :

أ ـ إضافتها للمصروفات بجعل حساب المصروفات مديناً .
ب ـ إضافتها للإيرادات بجعل حساب الإيرادات دائناً .
جـ ـ استبعادها من الإيرادات بجعل حساب الإيرادات مديناً .
د ـ استبعادها من المصروفات بجعل حساب المصروفات دائناً .

٥ ــ لتصحيح مصروفات بالخطأ أو بالزيادة حدثت خلال العام المالي الحالي يتم:

أ ــ إضافتها للإيرادات بجعل حساب الإيرادات دائناً.

ب ــ استبعادها من المصروفات بجعل حساب المصروفات مديناً.

جـ ــ استبعادها من المصروفات بجعل حساب المصروفات دائناً.

د ــ جميع الاجابات السابقة غير صحيحة.

٦ ــ المرتبات التي لم يتسلمها أصحابها تعلى على:

أ ــ حـ/الأمانات ـ مرتبات موقوفة.

ب ــ حـ/الأمانات ـ خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى.

جـ ــ حـ/الأمانات ـ مرتجع مرتبات.

د ــ حـ/الأمانات ـ مبالغ تحت التحصيل.

٨ ــ إذا لم يتقدم صاحب الحق لصرف الشيك الصادر لأمره خلال ستة أشهر من تاريخ الإصدار، فإن المبلغ:

أ ــ يضاف للإيرادات.

ب ــ يعلى لحساب الأمانات ـ مبالغ تحت التحصيل.

جـ ــ يعلى لحساب الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية.

د ــ يخفض به حساب المصروفات.

٩ ــ لتسجيل المصروفات المستحقة في نهاية السنة المالية يستخدم في ذلك حساب:

أ ــ العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية.

ب ــ الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية.

جـ ــ الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية.

د ــ جميع الإجابات السابقة غير صحيحة.

١٠ ــ عند صرف مرتب أحد العاملين الجدد يتم خصم صافي المرتب على حساب:

أ ــ العهد ـ دفعات نقدية داخلية .
ب ــ العهد ـ مبالغ تحت التسوية .
جـ ــ العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .
د ــ الأمانات ـ مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .

ثالثاً: إقرأ العبارات التالية بعناية وضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة أو ضع علامة (×) أمام العبارة غير الصحيحة :

١ ــ تندرج حسابات المخصصات ضمن حسابات الميزانية في النظام المحاسبي الحكومي .
٢ ــ حساب التمويل في الجهات الملحقة يندرج ضمن الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية .
٣ ــ لتصحيح مصروفات حدثت خطأ أو بالزيادة خلال السنة المالية الحالية يتم إضافة المبلغ الخطأ للإيرادات .
٤ ــ حسابات التسوية تعتبر حسابات وسيطة تتكون من حسابات للأمانات، حسابات للعهد، وحسابات نظامية .
٥ ــ حسابات الأمانات تنشأ دائنة وتظل دائنة حتى يتم تسويتها .
٦ ــ المبالغ التي تحصلها وزارة المواصلات كتأمين الهاتف أو صندوق البريد يتم تعليتها لحساب الأمانات ـ تأمينات طويلة الأجل .
٧ ــ المبالغ التي تحصلها البلدية كتأمين عن رخص اعلانات يتم تعليتها لحساب الأمانات ـ تأمينات مؤقتة .
٨ ــ المبالغ التي تحصلها الجهات الحكومية كتأمينات أولية أو نهائية يتم تعليتها لحساب الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية .
٩ ــ تعلى قيمة الشيكات أو أذون الصرف الملغاة أو التي لم يتمكن أصحاب الحقوق من استلامها لحساب الأمانات ـ مبالغ تحت التسوية .
١٠ ــ يخصم صافي المرتبات الشهرية للعاملين على حساب العهد ـ مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .

١١ ــ يشبه نظام العهد النقدية المؤقتة المستخدم في النظام المحاسبي الحكومي نظام صندوق المصروفات النثرية المستخدم في النظام المحاسبي بالمشروعات التجارية.

١٢ ــ يمثل رصيد حساب الطوابع المالية قيمة الطوابع المالية التي تم بيعها خلال الفترة.

١٣ ــ يمثل رصيد حساب الاعتمادات المستندية قيمة الاعتمادات المستندية التي لم يتم استخدامها بعد.

١٤ ــ ترحل المبالغ المستحقة للغير والمعلاة لحسابات الأمانات ولم يطالب أصحابها بها خلال ٥ سنوات للإيرادات.

رابعاً: تطبيقات عملية:

التطبيق الأول:

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بمرتبات شهر سبتمبر ١٩٨٨ بالهيئة العامة للخدمة المدنية:

١ ــ إجمالي المرتبات عن الشهر ٢٠٠٠٠٠ دينار.

٢ ــ الاستقطاعات عن الشهر:

١٢٠٠٠ دينار حصة العاملين في التأمين والتقاعد.

٧٠٠٠ دينار تبرعات لمنظمة التحرير الفلسطينية.

٣٠٠٠ دينار أقساط سلف بنك التسليف والادخار.

٢٠٠ دينار جزاءات العاملين.

٣ ــ حصة الحكومة في التأمين والتقاعد ١٢٠٠٠ دينار.

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات التالية:ــ

أ ــ تحويل صافي المرتبات عن شهر سبتمبر ١٩٨٨ للبنوك المحلية.

ب ـ تحليل وتسجيل المرتبات المستحقة عن شهر سبتمبر ١٩٨٨ .
جـ ـ سداد المستحق لمنظمة التحرير الفلسطينية وبنك التسليف .
د ـ سداد المستحق لمؤسسة التأمينات الاجتماعية عن حصة العاملين وحصة الحكومة .

التطبيق الثاني :

تم صرف مرتب شهرين لأحد الموظفين القائمين بإجازة، وكان إجمالي مرتبه الشهري ٥٠٠ د.ك . وقد كانت الاستقطاعات الشهرية ٧٠ د.ك . أقساط مستحقة على الموظف، ٢٠ د.ك لمنظمة التحرير الفلسطينية، ١٠ د.ك جزاءات موقعة على الموظف .

وقد تم صرف المستحق للموظف بموجب شيك، وتم تسوية المرتب وسددت الاستقطاعات المختلفة في مواعيدها المحددة .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة .

التطبيق الثالث :

تبين أن هناك مرتبات قدرها ١٥٠٠ د.ك . (الصافي) لم يتقدم أصحابها لاستلامها وقد تم ردها لحساب الجهة في البنك المركزي .

وبعد ذلك بفترة تقدم بعض أصحاب هذه المرتبات وقد تم صرف المستحق لهم وقدره ٧٠٠ د.ك بشيك .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة .

التطبيق الرابع :

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالعهد في احدى وزارات الخدمات :

١ ــ في ١٩٨٨/٣/١ أنشأت الوزارة عهدة دائمة وعهدت بها للموظف أحمد حسين أحد العاملين بها وأصدرت شيكاً بمبلغ ٢٠٠ د.ك قيمة العهدة.

في ١٥ منه تقرر زيادة العهدة إلى ٣٠٠ د.ك وتم صرف الفرق بشيك.

في ٣١ منه تقدم الموظف أحمد حسين لاستعاضة العهدة وقدم مستندات بمبلغ ٢٤٠ د.ك. وتم الصرف بشيك.

وفي ١٩٨٨/٦/٣٠ تقرر إلغاء العهدة الدائمة طرف الموظف أحمد حسين وقد تمت تسويتها حيث كانت المصروفات حتى ذلك التاريخ ٢١٠ د.ك وقد تم توريد النقدية الباقية للصندوق.

٢ ــ في أول أغسطس ١٩٨٨ تم صرف مبلغ ١٠٠ د.ك للموظف سالم العدواني كعهدة مؤقتة لاستئجار سيارة لنقل بعض العاملين في احدى الرحلات التدريبية.

وقد تم تسوية العهدة وتقدم الموظف بمستندات صرف قيمتها ١٠٠ د.ك.
وقد تم تسوية العهدة في ٢٠ أغسطس ١٩٨٨.

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

التطبيق الخامس :

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالعهد في بلدية الكويت :

١ ــ في ١٩٨٨/٧/١٠ أنشأت البلدية عهدة دائمة باسم الموظف مبروك حمود بمبلغ ٥٠٠ د.ك صرفت بموجب شيك.

في ١٩٨٨/٧/٣١ تمت استعاضة العهدة الدائمة حيث بلغت المصروفات ٢٥٠ د.ك وتمت الاستعاضة بموجب شيك.

في ١٩٨٨/٨/١٥ تقرر تخفيض العهدة الدائمة بمبلغ ١٠٠ د.ك تم توريدها إلى الصندوق.

في ١٩٨٨/٨/٣١ بلغت المصروفات ٢١٠ د.ك، كما تقرر تخفيض العهدة لتصبح ٣٥٠ د.ك وقد تم صرف الاستعاضة بموجب شيك.

٢ ــ في ١٩٨٨/٨/٢٥ عهدت البلدية لموظفها حمد سعدون بعهدة مؤقتة قيمتها ٢٠٠ د.ك لشراء بعض المستلزمات. في ١٩٨٨/٩/١ تم الشراء بمبلغ ١٨٠ د.ك وتم توريد النقدية الباقية للصندوق وتسوية العهدة المؤقتة في نفس التاريخ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

التطبيق السادس:

فيما يلي العمليات المتعلقة بالمناقصات باحدى الوزارات:

١ ــ في أول يناير ١٩٨٨ طرحت مناقصة عامة لتوريد كابلات وقد تم الاعلان عنها في الصحف بمبلغ ٥٠٠ د.ك. سددت بموجب شيك.

٢ ــ في ٢ منه سددت قيمة فاتورة تكاليف طباعة كتيب «كراسة» شروط المناقصة التي بلغت ٢٠٠ د.ك. وقد تم السداد بشيك.

٣ ــ في ١٥ منه بلغت مبيعات كتيب شروط المناقصة ١٠٠ كتيب بسعر ١٠ د.ك للكتيب الواحد وتم توريد المبلغ للصندوق.

٤ ــ في ٢٠ منه تم فض المظاريف وتبين أن التأمينات الأولية المقدمة مع العطاءات كانت على النحو التالي:

١٠٠٠ د.ك نقداً
٥٠٠٠ د.ك شيكات
١٠٠٠٠ د.ك خطابات ضمان.
٦٠٠ د.ك محولة من تأمين نهائي عن عملية منتهية للمورد سعد السعدون.
٥٠٠ د.ك مستقطعة من مستحقات أحد الموردين لدى الوزارة والتي تبلغ ٧٥٠٠ د.ك وصرف باقي المستحق له بموجب شيك.

٥ ـ في ٢٣ منه استرد اثنان من الموردين المتقدمين للمناقصة قيمة ما دفعوه نظير كتيب شروط المناقصة وتم صرف المستحق لهما نقداً من الصندوق.

٦ ـ في أول فبراير ١٩٨٨ تم البت في العطاءات وتم ترسية العطاء على المورد سعد السعدون وقد قام المذكور بسداد الفرق بين التأمين الأولى والنهائي وقدره ٣٤٠٠ دينار بموجب شيك.

٧ ـ في ٥ منه تم رد باقي التأمينات الأولية الخاصة بالمناقصة للمتقدمين بموجب شيكات بالنسبة للتأمينات النقدية كما تم رد خطابات الضمان.

٨ ـ في أول إبريل ١٩٨٨ تم توريد الكابلات المطلوبة حيث بلغت تكلفتها ٤٠٠٠٠ د.ك وتم سداد المستحق للمورد سعد السعدون بموجب شيك.

٩ ـ في ١٩٨٨/٥/٢٠ تم رد التأمين النهائي المقدم من المورد سعد السعدون وذلك بعد التأكد من التزامه الكامل بشروط العقد بموجب شيك.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

التطبيق السابع:

فيما يلي العمليات التي تمت في احدى الوحدات الحكومية:

١ ـ في ١٩٨٨/١٠/١ تم استلام بعض الأعمال من أحد المقاولين وتم سداد آخر دفعة مستحقة له وقدرها ١٠٠٠٠ د.ك بموجب شيك، كما تم رد التأمين النهائي المقدم منه في شكل خطاب ضمان قيمته ٤٠٠٠ د.ك.

٢ ــ في ٥ منه تأخر أحد الموردين عن التوريدات المتفق عليها والتي تبلغ تكلفتها ١٠٠٠ د.ك، وقد تم إسناد عملية التوريد فوراً لمورد آخر وقد تم التوريد بمبلغ ١٢٠٠ د.ك دفعت بموجب شيك، وقد تم توقيع غرامة تأخير ومصروفات إدارية قدرها ١٠٠ د.ك.

وفي ١٠ منه قام المورد الأول بسداد المستحق عليه من فروق أسعار وغرامات التأخير نقداً.

٣ ــ في ١٩٨٨/١١/٢٠ عند استلام احدى العمليات المنفذة من قبل أحد المقاولين تبين أن هناك بعض المخالفات وقد تم خصم مبلغ ٥٠٠ د.ك كغرامات وسدد الباقي للمقاول وقدره ٤٥٠٠ د.ك بموجب شيك منها ١٠٠٠ د.ك قيمة التأمين النهائي المقدم منه.

٤ ــ في ١٩٨٨/١٢/١ تأخر أحد الموردين عن تسليم احدى العمليات وقد تم توقيع غرامة تأخير قدرها ٢٠٠ د.ك.

وفي ١٠ منه تقدم المورد بأعذار مقبولة وقد تم رفع الغرامة وتم استلام العمل وسدد المستحق له وقدره ٢٠٠٠ د.ك كما رد له قيمة التأمين النهائي وقدره ٤٠٠ د.ك بموجب شيك.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

التطبيق الثامن:

فيما يلي بعض العمليات التي حدثت في احدى الوحدات الإدارية:

١ ــ في ١٩٨٨/١/١ قام البنك المركزي بفتح اعتماد مستندي قدره ٥٠٠٠٠ د.ك للوحدة الإدارية خصص لشراء أدوات ومهمات.

في ١٩٨٨/٢/١ تم تنفيذ توريد الأدوات والمهمات بما قيمته ٢٠٠٠٠ د.ك من الاعتماد.

في ١٩٨٨/٣/١ تم تنفيذ باقي التوريدات من الأدوات والمهمات.

٢ – في ١٩٨٨/٣/١٠ ورد اشعار من البنك المركزي يفيد بفتح اعتماد مستندى للوحدة الإدارية بمبلغ ١٠٠٠٠ د.ك لتوريد معدات وأدوات.
وفي ١٩٨٨/٤/١ تم تنفيذ توريد المعدات والأدوات بكامل قيمة الاعتماد.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

التطبيق التاسع:

فيما يلي بعض العمليات التي حدثت في احدى الوحدات الحكومية:
١ – في ١٩٨٨/١/١ بلغت الديون المستحقة للوحدة عن خدمات تم أدائها لجهات أخرى مبلغ ٨٠٠٠ د.ك.
في ١٥ منه تم تحصيل مبلغ ٢٠٠٠ د.ك بموجب شيك ومبلغ ٥٠٠ د.ك نقداً من الديون المستحقة للوحدة.
في ١٩٨٨/٣/٢٠ تم تحصيل باقي الديون المستحقة في العملية رقم (١) للوحدة بموجب شيك.

٢ – في ١٩٨٨/١٢/١ تم اكتشاف مبلغ منصرف خطأ بالزيادة قدره ٣٠٠٠ د.ك منها ٢١٠٠ د.ك تخص سنوات سابقة والباقي يخص السنة المالية الحالية.
وفي ١٩٨٨/١٢/١٠ تم تحصيل المبلغ المنصرف بالزيادة.

٣ – في ١٩٨٨/١٢/١٥ تم اكتشاف خطأ في مرتب أحد الموظفين وقدره ٩٠٠ د.ك. بواقع ١٠٠ د.ك خلال التسعة شهور السابقة وقد تم الاتفاق مع الموظف على أن يخصم من مرتبه بدءاً من مرتب شهر ديسمبر ١٩٨٨ ١٥٠ د.ك. شهرياً. مع العلم بأنه مرتبه الإجمالي ٥٠٠ د.ك. والاستقطاعات عن التأمين والتقاعد ٧٥ د.ك.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة. وبالنسبة للعمليات رقم (٣) المطلوب أيضاً إجراء قيد اليومية الخاص بصرف مرتب الموظف عن شهر ديسمبر ١٩٨٨.

التطبيق العاشر:

فيما يلي بعض العمليات التي حدثت في احدى الوحدات الإدارية الحكومية:

١ ــ في ١/٩/١٩٨٧ تم اكتشاف خطأ بالزيادة في أحد بنود المصروفات قدره ١٠٠٠ د.ك دفعت لأحد الموردين عن توريد مستلزمات سلعية في ٢٠/٧/١٩٨٧. وفي ١٠/١٠/١٩٨٧ قام المورد بسداد الزيادة بموجب شيك.

٢ ــ في ١٠/١/١٩٨٨ تم اكتشاف خطأ بالزيادة في مرتب أحد العاملين وقدره ٥٠ د.ك شهرياً عن شهري نوفمبر وديسمبر ١٩٨٧.

وقد تقرر خصم المبالغ الزائدة من مرتب العامل عن شهر يناير ١٩٨٧ علماً بأن إجمالي مرتبه عن الشهر ٥٠٠ د.ك والاستقطاعات لجهات حكومية أخرى قدرها ١٠٠ د.ك وتم صرف الباقي للعامل بموجب شيك.

٣ ــ في ١/٢/١٩٨٨ تم اكتشاف خطأ في أحد بنود المصروفات التي سبق صرفها في ١/٥/١٩٨٧ وقد تم تحصيل المبلغ المدفوع خطأ وقدره ٥٠٠ د.ك في ١٥/٢/١٩٨٨.

٤ ــ في ١٠/١٠/١٩٨٨ تبين اكتشاف خطأ في مرتب أحد الموظفين وقدره ٢٠ د.ك بالزيادة دفعت للموظف منذ شهر مايو ١٩٨٨ وحتى شهر سبتمبر ١٩٨٨ وقد تقرر تحصيل المبالغ الزائدة على ٥ أقساط شهرياً تستقطع من مرتب الموظف

يبدأ أولها من مرتب شهر أكتوبر ١٩٨٨ (إجمالي مرتب الموظف ٣٥٠ د.ك والاستقطاعات منه ٥٠ د.ك.). وفي ٣١ اكتوبر ١٩٨٨ تم خصم القسط الأول.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

التطبيق الحادي عشر:

فيما يلي العمليات التي تمت ببلدية الكويت خلال شهر يناير ١٩٨٩ (جميع العمليات النقدية تمت عن طريق البنك المركزي):

١ – في ١/٥ قام البنك المركزي بفتح اعتماد مستندي بمبلغ ٢٥٠٠٠ دينار لتوريد عدد وأدوات للبلدية.

٢ – في ١/٧ ورد خطاب ضمان بمبلغ ٨٠٠ د.ك مرفق بعطاء مقدم من المورد سعود المطيري كتأمين أولي عن المناقصة المعلن عنها في شهر ديسمبر ١٩٨٨.

٣ – في ١/٨ بلغت المتحصلات عن التأمينات الأولية المقدمة من الموردين ٩٠٠٠ دينار، كما تم خصم مبلغ ٢٥٠٠ دينار كتأمين أولي من جملة المستحق للمورد عثمان سليط وقدرها ٧٥٠٠ دينار وصرف له باقي المستحق.

٤ – في ١/١٠ تم تحصيل مبلغ ٧٠٠ د.ك غرامات من بعض الموردين وقد تأجل إضافتها للإيرادات لحين الفصل في النزاع حول أحقية البلدية لهذه الغرامات.

٥ – في ١/١١ رست المناقصة على المورد سعود المطيري وقد قام المورد بتقديم شيك بالفرق بين التأمين الأولي والتأمين النهائي وقدره ١٠٪ من القيمة التعاقدية وقدرها ٣٢٠٠٠ د.ك.

٦ – في ١/١٢ تم تنفيذ ما قيمته ١٢٠٠٠ د.ك من قيمة الاعتماد المفتوح في ١/٥.

٧ – في ١/١٣ تقدم الموظف ابراهيم عثمان لاستعاضة العهدة الدائمة

طرفه وبلغت قيمة مستندات الصرف ٢٧٠ د.ك.، وتمت الاستعاضة في تاريخه.

٨ ــ في ١/١٤ عهد للموظف عبدالعزيز السيد بعهدة مؤقتة قيمتها ٢٥٠ د.ك. لشراء أدوات وقرطاسية.

٩ ــ في ١/١٥ تقرر انشاء عهدة دائمة طرف الموظف كمال أحمد قيمتها ٥٠٠ د.ك للانفاق من خلالها على الفرع الجديد للبلدية.

١٠ ــ في ١/١٦ تم الفصل في النزاع مع الموردين عن الغرامات التي تم تحصيلها في ١/١٠ وثبتت أحقية البلدية في مبلغ ٥٠٠ دينار كويتي فقط أضيفت للإيرادات بعد صرف الفرق للموردين.

١١ ــ في ١/١٩ تأخر المورد فضل الدشتي عن تنفيذ العملية التي رست عليه من قبل بمبلغ ٢٠٠٠٠ د.ك، وتم التوريد من مورد آخر بمبلغ يزيد ١٠٠٠ د.ك وسددت القيمة للمورد الجديد مع تحميل المورد المتأخر بفرق السعر وغرامة تأخير قدرها ٣٠٠ دينار كويتي ومصاريف إدارية ٢٠٠ د.ك.

١٢ ــ في ١/٢١ تم خصم المستحق على المورد فضل الدشتي من التأمين النهائي المقدم منه وقدره ٢٠٠٠ د.ك وصرف له الباقي.

١٣ ــ في ١/٢٥ تم اكتشاف خطأ بالزيادة في بعض المصروفات قدره ٣٠٠٠ د.ك منها ١٠٠٠ دينار تخص العام الحالي، والباقي يخص العام الماضي تم قيدها كديون مستحقة.

١٤ ــ في ١/٢٦ تم تحصيل المبلغ الذي صرف بالزيادة واكتشف في ١/٢٥.

١٥ ــ في ١/٢٧ تقدم الموظف عبدالعزيز السيد لتسوية العهدة المؤقتة طرفه وقدم مستندات صرف بمبلغ ٢٢٠ د.ك. وورد الباقي للصندوق.

١٦ ــ في ١/٢٨ طلب الموظف كمال أحمد زيادة قيمة العهدة الدائمة طرفه لعدم كفاية قيمتها الحالية، وقد تقرر زيادتها بمبلغ ٢٠٠ د.ك وقد تم ذلك فوراً.

١٧ ــ في تاريخه تم تحويل صافي مرتبات العاملين عن شهر يناير وقدره ٦٠٠٠٠ د.ك من حساب البلدية بالبنك المركزي لحسابات العاملين بالبنوك المحلية.

١٨ ــ في ١/٢٩ تقرر الغاء العهدة الدائمة طرف الموظف ابراهيم عثمان وتم جردها ووجدت مستندات صرف قيمتها ٢٥٠ ونقدية باقية قدرها ١٥٠ د.ك دون عجز أو زيادة وتم الغاء العهدة وتوريد النقدية الباقية للصندوق.

١٩ ــ في ١/٣١ تم تسجيل استحقاق المرتبات عن شهر يناير حيث بلغت الاستقطاعات عن الشهر ٧٥٠٠ د.ك تأمين وتقاعد، ٢٠٠٠ د.ك. مستحق لبنك التسليف والادخار، ٥٠٠ د.ك مستحقة لمنظمة التحرير الفلسطينية، ١٠٠ د.ك جزاءات.

٢٠ ــ في تاريخه تم سداد الاستقطاعات من المرتبات للجهات المختلفة (حصة الحكومة في التأمين والتقاعد ٨٠٠٠ د.ك).

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

المحتوى

تصميم وطباعة



- الكويت -